Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Selbstzeugnissen des Berufsstandes

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes

(Dr. rer. oec.)

vorgelegt von
Joachim Saage
Hannover

1971

Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Selbstzeugnissen des Berufsstandes

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes

(Dr. rer. oec.)

vorgelegt von
Joachim Saage
Hannover

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation: 1. 2. 1971

Dekan: Prof. Dr. Rudolf Richter
Erstberichterstatter: Prof. Dr. Wolfgang Stützel
Zweitberichterstatter: Prof. Dr. Günter Wöhe

Vorwort

Das Programm der vorliegenden Arbeit entstand in Diskussionen im Bereich des Seminars für civilistisch-ökonomische Studien an der Universität des Saarlandes. Sie standen unter dem Obertitel: Erfordernisse von Einschränkungen der Privatrechtsautonomie durch Regeln zwingenden Rechts. Auf dem Gebiet der Rechnungslegung ergibt sich hieraus die Frage nach den rechtspolitischen Zwecken der handelsrechtlichen Normierung von Jahresabschlüssen. Aus der Erörterung dieser Frage resultierten u.a. Arbeiten von Stützel (insbes.: Bemerkungen zur Bilanztheorie), Eschrich (Bilanzierung als Instrument zum Schutz von Gläubigern), Maluck (Funktionen der Eigenkapitalpositionen im handelsrechtlichen Jahresabschluß) und Kreutzer (Enthalten die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß einen Kodex allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung?). Diese Diskussionen und Arbeiten standen zum Teil in unmittelbarem Zusammenhang mit den Arbeiten zur Neukodifizierung des Aktienrechts (vgl. etwa die unten auf S. 108 f. angeführten Sachverständigen-Anhörungen vor dem Wirtschaftsausschuß des Deutschen Bundestages im Mai 1962).

Dabei ergab sich zwangsläufig die Frage nach der Durchsetzung der zwingenden Regelung in der Rechnungslegung. Für die Verwaltung der mit diesen Normen beabsichtigten Schutzfunktionen war 1931 der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geschaffen worden, dessen Schutzleistungen in der vorliegenden Arbeit kritisch gewürdigt werden.

Dabei werden "Schutzfunktionen" entsprechend den Ergebnissen der vorgenannten Untersuchungen als Zwecke zum Schutz solcher Interessen verstanden, die rechtspolitisch Schutz verdienen, ohne daß ihnen dieser Schutz bereits durch andere Institutionen des Gesellschaftsrechts gewährt würde. Das sind in erster Linie die Interessen der externen Kapitalgeber, also der Gläubiger ohne ausreichende Verhandlungsmacht und die außenstehenden Aktionäre. Nur dies sind die "Destinatäre" der gesetzlichen Zwangsrevision. Nur ihr Schutz rechtfertigt den Anspruch, im "öffentlichen Auftrag" tätig zu werden. Die

herrschenden (bzw. die über ausreichende Verhandlungsmacht verfügenden) Gruppen können für ihren Schutzbedarf all das, was der gesetzliche Auftrag des Wirtschaftsprüfers zum Inhalt hat, selbst durchsetzen. Sie sind nicht schutzbedürftig. Wie die Wirtschaftsprüfer diesen öffentlichen Aufträgen entsprochen haben, steht im Vordergrund der Untersuchungen. Bei Anwendung dieses, dem gesetzlichen Auftrag entnommenen Referenzsystems ergibt sich freilich - um es vorwegzunehmen - eine recht negative Beurteilung der Berufstätigkeit.

Nun könnte gegen die Beurteilung eingewandt werden, daß bei diesem Referenzsystem dem Berufsstand schon ein möglicher Wandel seiner Funktionen als Negativum angelastet wird. Das Ergebnis der Untersuchung, daß der Wirtschaftsprüfer sich in einer ganz anderen Richtung zu einem universellen Wirtschaftssachverständigen der Unternehmensleitungen fortentwickelt hat, sei im Gegenteil gerade positiv zu werten. In diesem Sinne äußerten sich die Berufsangehörigen schon mehrfach (vgl. unten, S. 267 ff, S. 303 ff., S. 327 ff., S. 333 ff.).

Ähnlich wurde schon im Zusammenhang mit früheren aktienrechtlichen Reformbestrebungen argumentiert. Als festgestellt wurde, daß ein gesetzlich geschaffenes Organ der Aktiengesellschaft, der Aufsichtsrat, die übertragenen Aufgaben nicht zur Zufriedenheit der schutzbedürftigen Kreise ausübte, rechtfertigte man dieses Manko als Ergebnis einer "Substitution des Grundes": selbst wenn der Aufsichtsrat keine Aufsicht führt, so ist doch seine tatsächliche Funktion, gewissermaßen wie vormals die englische Flotte "in being", durch ihr Vorhandensein, den herrschenden Kreisen ein Durchsetzungspotential ihrer Interessen zur Verfügung zu stellen, von so großem Nutzen, daß die Verkümmerung der Aufsichtsfunktion mehr als kompensiert wird[1]. Diese Argumentation ist, was den Aufsichtsrat anbelangt, bis heute gültig geblieben. - Kann aber der Wirtschaftsprüfer in gleicher Weise einen Funktionswandel ins Feld führen wie seinerzeit der Aufsichtsrat?

---

(1) Rathenau, W., Vom Aktienwesen, Berlin 1917, insbes. S. 8 u. 15.

Dazu wären einmal die rechtlichen Konsequenzen dieses Funktionswandels zu prüfen. Wie dargestellt, rechtfertigen allein die Schutzfunktionen im Interesse externer Kapitalgeber den Anspruch, im "öffentlichen Auftrag" tätig zu werden. Dieser öffentliche Auftrag unterscheidet den Wirtschaftsprüfer von den Unternehmensberatern und anderen Freiberuflern, die ausschließlich im Interesse der Unternehmensleitungen bzw. der hinter ihnen stehenden Personenkreise tätig werden. Nur dieser Auftrag rechtfertigt andererseits die besondere Organisationsform des Berufsstandes, z.B. den besonderen Qualifikationsnachweis und seine Privilegien, insbesondere das Testatmonopol. Nimmt der Wirtschaftsprüfer die mit den Pflichtprüfungen beabsichtigten Schutzfunktionen nicht wahr, so müßte er konsequenterweise auch auf seinen öffentlich-rechtlichen Auftrag und die hiermit verbundene privilegierte Stellung verzichten. - Explizit haben die Wirtschaftsprüfer zu dieser Frage nie Stellung bezogen. Sie muß ihnen aber zumindest gestellt werden.

Andererseits stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber den Verzicht auf Erfüllung des öffentlichen Auftrages ersatzlos hinnehmen würde. Seit der Gründung des Berufsstandes hat der Gesetzgeber dem Wirtschaftsprüfer immer wieder neue Schutzfunktionen übertragen, zuletzt mit der Prüfung des Abhängigkeitsberichts. Die Einführung der Pflichtprüfung für den Jahresabschluß der GmbH steht vor der Tür. - Kann ein Verzicht auf die Durchsetzung dieser mühevoll erarbeiteten Schutzgesetze erwartet werden?

Die Schaffung des Wirtschaftsprüfers wurde seinerzeit u.a. damit begründet, daß der Aufsichtsrat den Schutz der externen Kapitalgeber nicht wahrnehmen konnte bzw. hiermit überfordert war - wie ständig von der angeführten Stellungnahme Rathenaus an bis zur Gesetzesnovelle 1930[1] argumentiert wurde.

Wenn nun auch der Wirtschaftsprüfer diese Schutzfunktionen

---

(1) Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium, Berlin 1930, S. 100.

nicht wahrnimmt, so ist zu erwarten, daß wiederum eine neue Institution ins Leben gerufen wird - oder aber die bestehende Institution von oben her reformiert wird. So äußerte Klausing nach der Einführung der Pflichtprüfung 1933, man sollte sich "in einer Grundfrage keiner Täuschung hingeben: wenn es nicht gelingt, die jährliche Pflichtprüfung, unter voller Anerkennung der Wirksamkeitsgrenzen, die einer derartigen Institution ihrem Wesen nach gesetzt sind, zu einem praktikablen Instrument unseres Aktienwesens zu machen und dann weiterhin auch die Herausbildung eines wirklich unabhängigen, technisch und moralisch einwandfrei arbeitenden Standes von Wirtschaftsprüfern nicht erreichbar sein sollte, so ist gleichwohl nicht damit zu rechnen, daß der Gesetzgeber sich entschließen könnte, die Pflichtrevision wieder vollkommen abzuschaffen oder sie auch nur als verhältnismäßig bedeutungslose, allmählich erstarrende Institution unverändert fortbestehen zu lassen. Vielmehr müßte eine solche Entwicklung angesichts der gegenwärtigen Einstellung unserer öffentlichen Meinung und politisch mächtiger Kräfte unabweisbar dahin drängen, die jetzt erlassenen Bestimmungen zu verschärfen oder nach anders gearteten Maßnahmen zu suchen, die eine durchgreifende Kontrolle der Aktiengesellschaften unter allen Umständen gewährleisten".(1)

Nun wird hier aber nicht etwa eine Überführung des Berufsstandes in die staatliche Verwaltung vertreten, die keineswegs notwendig die gewünschten Verbesserungen der Schutzleistungen bringen muß und die andererseits ganz erhebliche Nachteile erwarten läßt. Die Ermittlung zweckdienlicher Organisationsformen erfordert umfangreiche Untersuchungen, die im Rahmen dieser Arbeit nicht angestellt werden konnten. Zudem scheint eine selbständige Berufsentwicklung, wie sie sich insbesondere im 17. und 18. Jahrhundert in Italien und im 19. Jahrhundert in Schottland gezeigt hat (vgl. unten S. 227 ff.), grundsätzlich möglich zu sein. Die Notwendigkeit einer Änderung aufzuzeigen und eine solche Entwicklung anzuregen, sind die Anliegen dieser Arbeit.

Die Arbeit wurde im Februar 1970 abgeschlossen.

Der Verfasser

---

(1) Klausing, F., Reform des Aktienrechts, Berlin Wien 1933, S. 180

Inhaltsverzeichnis

		Seite
A.	Der Untersuchungsgegenstand	1
	I. Der Grund für die Schaffung eines Berufsstandes von Wirtschaftsprüfern - Seine vorgegebene Zielsetzung	1
	II. "Selbstzeugnisse" der Berufstätigkeit	2
	III. Die Beurteilung der Selbstzeugnisse	4
B.	Die Berufsorganisation als Instrument zur Sicherung einer den Interessen der Destinatäre entsprechenden Prüfung	5
	I. Die Interessenbindung des Wirtschaftsprüfers durch die Auswahlkompetenz	5
	II. Wem haftet der Wirtschaftsprüfer aus dem Prüfungsvertrag?	7
	III. Die Zusammensetzung der Selbstverwaltungsorgane und ihr Verhältnis zum Hoheitsträger	8
	IV. Die Aufgaben und Kompetenzen der Selbstverwaltungsorgane zur Gewährleistung einer ordnungsmäßigen Berufsausübung	16
	1. Die Aufgaben und Kompetenzen nach der Regelung der Ländervereinbarung von 1931	16
	2. Die Aufgaben und Kompetenzen nach der Verordnung des Reichswirtschaftsministers 1943	19
	3. Die Aufgaben und Kompetenzen nach den Berufsordnungen der Besatzungszonen nach 1945	20
	4. Die Aufgaben und Kompetenzen nach der Wirtschaftsprüferordnung von 1961	24
	V. Staatsaufsicht und Staatshaftung	26
	VI. Ergebnis	29
C.	Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu Gläubigerschutzfragen	30
	I. Die Prüfung der Überschuldung	30

Seite

1. Die Frage der Prüfungspflicht 30

2. Kriterien der Wirtschaftsprüfer zur Ermittlung der Überschuldung 39

a. Über die Konkurseröffnung wird unter der Prämisse der Fortführung entschieden 41

b. Wozu noch eine Überschuldungsbilanz? 43

c. Verwässerung der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften 44

d. Ergebnis 49

3. Kritik der Wirtschaftspresse an der Praxis der Testaterteilung bei Unternehmenskrisen und Zusammenbrüchen 51

II. Stellungnahmen zu Fragen der Ausschüttungsbegrenzung 59

1. Stellungnahmen zum Umfang der Aktivierbarkeit in der Jahresbilanz 60

a. Gesetzesauslegung und Gesetzänderungsvorschläge 60

1) Was sind "Gründungskosten"? 60

2) Drei Sonderregelungen für Ausschüttungen im Gründungszeitraum 61

3) Was sind "Betriebseinrichtungskosten"? 62

4) Warum wird die Aktivierbarkeit von Herstellungskosten immaterieller Wirtschaftsgüter im Gesetz nicht erwähnt? 64

5) "Transitorische Posten im weiteren Sinne" 66

6) Das Aktivierungsverbot von Vertriebskosten 69

7) Lassen sich immaterielle Wirtschaftsgüter im gesetzlichen Gliederungsschema unterbringen? 70

8) Widersprüche zum Gebot der Einzelbewertung und zum Niederstwertprinzip 71

9) Wie sollen die für aktivierbar erklärten Wirtschaftsgüter vom laufenden Aufwand abgegrenzt werden? 73

Seite

10) Ergebnis 75

b. Die Begründung der weitgehenden Zulassung von Aktivierungen und damit der Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen 76

1) Ablehnung der dem Gläubigerschutzzweck entsprechenden "statischen" Bilanzierungsregeln 77

2) Abschwächung der Ausschüttungssperrfunktion zugunsten einer besseren Gläubigerinformation durch Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze? 79

3) Entschieden wird nach den Verfahrensweisen der Praxis und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 82

4) Widersprüche zu den Gläubigerschutzzwecken der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen 87

2. Stellungnahmen zur Passivierungspflicht von Pensionsverpflichtungen 89

a. Die grundsätzliche Befürwortung der Passivierungspflicht durch die Wirtschaftsprüfer und die Bilanzierungspraxis 89

b. Woran scheiterte die Durchsetzung der Passivierungspflicht? 94

c. Wie begründeten die Wirtschaftsprüfer die Passivierungspflicht? 101

d. Warum stützt der Wirtschaftsprüfer seine Forderung nicht auf das Gesetz? 106

III. Stellungnahmen zur Prüfung der Berichterstattung über Haftungsverhältnisse 112

1. Die gesetzlich geforderte Berichterstattung 112

2. Einschränkungen der gesetzlichen Anforderungen durch die Wirtschaftsprüfer 113

a. Einschränkungen in der Entwicklungsphase der Berufsauffassung 114

1) Mit "üblichen" Haftungsverhältnissen muß der Gläubiger rechnen. 114

Seite

2) Keine Berichterstattung bei "unbeachtlichem Risiko" 117

3) Wünsche der Verwaltung als Kriterium der Berichtspflicht. 117

4) Vergrößerung der Klarheit durch Unterlassen der Berichterstattung? 118

b. Die Einschränkungen nach der herrschenden Berufsauffassung und Abweichungen hiervon 119

3. Wird die Vollständigkeit der Berichterstattung geprüft? 122

IV. Zusammenfassung und Auswertung der bisherigen Untersuchungsergebnisse 126

D. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zur Prüfung der Beweiskraft der Buchführung im Interesse der Kontrahenten des Unternehmens 132

I. Warum verlangt der Wirtschaftsprüfer eine Vollständigkeitserklärung? 133

II. Die Kontrolle des korrekten Bestandsausweises 136

1. Keine Inventur des Anlagevermögens 137

2. Die Inventur des Vorratsvermögens 141

3. Verneinung der Verpflichtung zur Einholung von Saldenbestätigungen 149

III. Die Prüfung der korrekten Bündelung der Daten über Geschäftsvorfälle im Jahresabschluß 150

E. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu Aktionärsschutzfragen 153

I. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zur Zulässigkeit stiller Reserven 153

1. Der Widerspruch von Gesetz und Gesetzesbegründung 153

2. Was besagt das Klarheitsgebot? 155

3. Willkürverbot und Vorsichtsprinzip als Kriterien für die Zulässigkeit stiller Reserven 161

4. Stille Reserven zum Ausgleich von Gewinnschwankungen? 172

Seite

5. Läßt sich die Höhe der stillen Reserven nicht ermitteln? 175

6. Die Grenzen der Zulässigkeit stiller Reserven 178

II. Die Auslegung des Klarheitsgebots nach dem Aktiengesetz von 1965 179

1. Die Neufassung des Klarheitsgebots 179

2. Bereitschaft der Wirtschaftsprüfer zur Revision der Berufsauffassung über die Erfordernisse der Aktionärsinformation 180

3. Wie hätte das neue Klarheitsprinzip nach den Informationsbedürfnissen der Aktionäre ausgelegt werden müssen? 181

4. Das Klarheitsprinzip als Rechtsgrundlage für Einschränkungen der Berichtspflicht 185

5. Was bleibt von der Berichtspflicht? 186

a. Einschränkung der Berichterstattung auf bilanzpolitische Maßnahmen 187

b. Keine Zahlenangaben über Abschreibungen 188

c. Nur die "Verbrauchsfolgefiktion" soll angegeben werden 188

d. Angabe von Kostenarten, aber nicht von Kostensätzen 189

e. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern soll man die Anforderungen an die Berichterstattung nicht überspannen 190

f. Nichtpassivierung ist keine "Bewertungsmethode". Das Problem, ein Deckungsverhältnis ohne Zahlen anzugeben 191

g. Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen ist keine "Bewertungsmethode" 193

h. Was sind "Einzelheiten" im Sinne von § 160 (2) 4 AktG? 194

6. Ergebnis 197

7. Die Praxis der Berichterstattung 199

III. Die Prüfung des Abhängigkeitsberichts 201

1. Die gesteigerte Verantwortung des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichts 201

2. Die Bereitschaft der Berufsangehörigen zur Übernahme des gesetzlichen Auftrages 202

Seite

3. Die Entwicklung von Prüfungsnormen zur Kontrolle der Vermögensverschiebungen 209

a. Die Klärung des inkriminierten Sachverhalts 209

b. Die Entwicklung von Kriterien für eine "Benachteiligung" der abhängigen Gesellschaft 213

c. Die Diskussion um die Ausgleichspflicht bei Sukzessivlieferungsverträgen 218

4. Ergebnis 224

F. Verallgemeinernde Beurteilung der Wahrnehmung von Interessen externer Kapitalgeber durch den Wirtschaftsprüfer 225

I. Zusammenfassung der bisherigen Untersuchungsergebnisse 225

II. Inwiefern sind die Wirtschaftsprüfer überhaupt an der Übernahme von Funktionen im Interesse externer Kapitalgeber interessiert? - Die Entwicklung eigener Testate bzw. Testatinhalte durch die Wirtschaftsprüfer 227

1. Besteht ein eigenständiger Bedarf der Unternehmen nach Testaten eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers? 227

2. Das Testatangebot der Wirtschaftsprüfer 229

3. Ein Testat der Gesetzmäßigkeit ohne Angabe der Gesetzesgrundlage 230

4. Gleichsetzung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks mit dem Testat der Bücherrevisoren 232

5. Welche Schutzwirkung messen die Abschlußprüfer ihrer Prüfung zu? 234

a. Prüfung für die "Öffentlichkeit"? 234

b. Prüfung für den Prüfungspflichtigen? 237

c. Prüfung einer Gewinnverteilungsbilanz? 238

d. Der Schutz von Gläubigern vor überhöhten Ausschüttungen wird kaum erwähnt 241

e. Die Abschlußprüfung - eine "Ordnungsmäßigkeitsprüfung"? 242

f. Information der Aktionäre - wofür? 243

Seite

6. Ergebnis 245

G. Der Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers 247

I. Der Prüfungsbericht - die eigentliche Leistung des deutschen Wirtschaftsprüfers 247

II. Der Inhalt des Prüfungsberichts 248

III. Die Durchsetzung der Anforderungen an die Berichterstattung im Prüfungsbericht 251

IV. Die Destinatäre des Prüfungsberichts 253

V. Zwecke der Lagedarstellung für die Unternehmungsleitung im Prüfungsbericht 256

1. Der Wirtschaftsprüfer als "Krisenwarner"? 256

2. Können mit dem Prüfungsbericht "Lücken in der Rechenschaftslegung" geschlossen werden? 257

3. Unterstützung eines "unqualifizierten Aufsichtsrats"? 258

4. Der Prüfungsbericht ist Niederschlag einer "management-konformen Prüfung" 259

VI. Die Ausgestaltung des Prüfungsberichts findet keine ungeteilte Zustimmung der Unternehmensleitungen 262

VII. Information der Hausbanken und anderer Geschäftspartner mit besonderer Verhandlungsmacht 263

H. Die Zielsetzung der Berufsanwärter bei der Gründung des Berufsstandes 266

I. Die Ablehnung der Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" 267

II. Die Bücherrevisoren beabsichtigen eine "konstruktive Prüfung" 269

III. Die Diplom-Kaufleute wollen statt des Wirtschaftsprüfers einen "universellen Wirtschaftssachverständigen" etablieren 271

IV. "Abhängige" und "unabhängige" Treuhandgesellschaften 273

1. Der Ursprung der Prüfung mit Hilfe des Prüfungsberichts 274

Seite

2. Die Bemühungen der Treuhandgesellschaften zum Schutz ihres Funktionsbereichs 275

3. Der angestrebte Tätigkeitsbereich ist derselbe wie bei den übrigen Berufsanwärtern 279

V. Ergebnis 280

J. Besonderheiten der Entwicklung des Berufsstandes in der Zeit des Nationalsozialismus 280

I. Die "Gleichschaltung" 281

II. Die neue Zielvorgabe des Berufsstandes 281

III. Stärkung der Marktstellung bei der Wirtschaftsberatung 284

IV. Einschaltung des Wirtschaftsprüfers in die dirigistische Wirtschaftspolitik des Staates? 285

V. Umfangreiche Staats- und Beratungsaufträge als Folge der zunehmenden Reglementierung der Wirtschaft 289

VI. Versuche staatlicher Stellen, den Wirtschaftsprüfer zum Vertrauensbruch gegenüber seinen Mandanten zu bewegen 292

VII. Die Jahresabschlußprüfung unter nationalsozialistischem Einfluß 297

K. Die generell festzustellende Zielsetzung des Berufsstandes in der Bestimmung seines Funktionsbereichs 303

I. Wirtschaftsprüfer sind Unternehmensberater mit einem Eliteanspruch 303

II. Die Absatzerfolge des Unternehmensberaters 306

III. Der besondere Qualifikationsnachweis als Grundlage des Eliteanspruchs 310

IV. Bemühungen zur Durchsetzung von Unabhängigkeitserfordernissen - Determinanten der Funktionen und der Funktionsausübung des Wirtschaftsprüfers 313

1. Bestrebungen zur Ausschaltung der Abhängigkeit aus Beteiligungsverhältnissen 314

2. Bestrebungen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Beraters 316

Seite

3. Keine Bestrebungen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Prüfers 320

V. Das Verhältnis von Prüfungs- und Beratungsfunktion 322

VI. Erfordernisse der Absatzpolitik des Wirtschaftsprüfers 330

1. Der Wirtschaftsprüfer muß ein Vertrauensverhältnis zu seinem Mandanten herstellen 332

2. Der Wirtschaftsprüfer muß Nebenleistungen erbringen, um sein Prüfungsmandat zu halten 337

VII. Ergebnis 343

Literaturverzeichnis 345

Abkürzungsverzeichnis 374

A. Der Untersuchungsgegenstand

I. Der Grund für die Schaffung eines Berufsstandes von Wirtschaftsprüfern - Seine vorgegebene Zielsetzung

Die Pflichtprüfung durch öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer wurde 1931 im Zusammenhang mit der Weltwirtschaftskrise eingeführt. 1931 gibt Manasse, ein Aspirant auf den im Entstehen begriffenen Berufsstand, folgende Beschreibung der Situation: "Deutsche Banken schienen unerschütterlich. - Da kam der Favagfall. Die mitgrößte deutsche Versicherungsgesellschaft, von einem Dumcke geführt, von einem prominenten Aufsichtsrat überwacht, brach nicht aus wirtschaftlichen Ursachen zusammen, sondern war durch schuldhaftes Handeln des Vorstandes unterwühlt. Dieser Aufsichtsrat war jahrelang getäuscht worden. Kein schnelles, zufassendes Rechtsverfahren über die Schuldigen war möglich - erst in langen Verhandlungen wurde der Weg zu teilweiser Schadloshaltung beschritten. Von diesem Geschehen - und Unterlassen - an begann ausländisches Kapital uns zu verlassen. Damals hätten ein Gerichtsverfahren, wie es England im Fall Hatry anwandte, und eine Aktienreform alles spätere Elend vermieden. Wir aber wägten und diskutierten. Neue Tagesereignisse legten Vergessen auf die Angelegenheit, während in stiller Kleinarbeit der Untersuchungsrichter nach den Bestimmungen der deutschen Strafprozeßordnung die Vorbereitung des Verfahrens betrieb, welches jetzt nach zwei Jahren nicht mehr zu nutzen und nicht mehr zu sühnen vermag. In langen Reihen marschierten sodann die Insolventen auf. Klein, mittel und groß. Den auswärtigen Banken froren die Kredite ebenso ein wie den einheimischen. Außenstände wurden zu Quoten. Die inländischen Banken zuerst, dann der deutsche Handel und die deutsche Wirtschaft suchten sich für ihre Außenstände Sicherheiten, für ihre Lieferungen Schutz durch Eigentumsvorbehalte und Kommissionswaren. Die ausländischen Gläubiger sahen sich ungesichert den gesicherten aus- und absonderungsberechtigten Creditoren gegenüber. Und dann kam über weites Leichenfeld der Wirtschaft hinweg

der Fall Karstadt, der Fall Nordwolle. Nach diesen Ereignissen war kein Halten mehr. Der Run begann. Die Folgen sind bekannt. Nun, wo alles zu stürzen drohte, wo Verzweiflung Desparados schuf, kommt spät, aber hoffentlich nicht zu spät, die Verordnung der kleinen Aktienrechtsreform, die Einführung der Wirtschaftsprüfung und die Auswahl der Wirtschaftsprüfer.

Und das ist die Bedeutung der Verordnung: Klarheit und Wahrheit soll in die Aktienbilanzen ... Nur ein sich seiner großen Bedeutung voll bewußter, seine Verantwortung kennender Stand von Wirtschaftsprüfern kann die Gestaltung der Neuerung sichern. Von nichts abhängend als vom eigenen Gewissen, die Grenzen des eigenen Könnens kennend und deshalb zur Zusammenarbeit geneigt, so soll der Wirtschaftsprüfer in emsiger Arbeit erneut zurückgewinnen, was zur Zeit als verloren gilt: das Vertrauen des In- und Auslandes für die deutsche Wirtschaft... Der Notverordnung vom 19.7.1931 erster Teil wird die Bedeutung haben, welche ihr die Wirtschaftsprüfer verschaffen!"(1)

Dies soll auch der Gegenstand der folgenden Untersuchung sein. Welche Bedeutung ist der Tatsache beizumessen, daß ein Berufsstand von öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern geschaffen wurde, welcher Wert ist seinem Testat beizumessen und welche Wege hat er eingeschlagen, um das Vertrauen von Kapitalgebern in die deutsche Wirtschaft zurückzugewinnen?

II. "Selbstzeugnisse" der Berufstätigkeit

Die Schwierigkeit einer solchen Untersuchung besteht darin, daß der Wert des Wirtschaftsprüfer-Testats direkt nur durch

---

(1) Manasse, B., Die wirtschaftliche Bedeutung der Wirtschaftsprüfung, AfdRT 1931, S. 449 ff.: S. 450 f.

eine Wiederholung der Prüfung zu ermitteln wäre, wenn man von der Nichtbeanstandung von Mängeln wie z.B. fehlenden Unterschriften, falschen Gliederungen, falschen Bezeichnungen und fehlenden Geschäftsberichtsangaben absieht. Wiederholungen der Prüfungen finden mitunter bei Konkursen statt, ohne daß sich jedoch hieraus ein hinreichendes Material zur Beurteilung der Prüfungsleistung herleiten ließe.

Es gibt jedoch andere Zeugnisse der Berufstätigkeit. Dies sind Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu Fragen ihres Aufgabenbereichs, Stellungnahmen zu Fragen der Zielsetzung der ihnen gesetzlich zugewiesenen Prüfungen und Stellungnahmen zur Zielsetzung des Berufsstandes überhaupt.

Die Stellungnahmen zu Fragen der Jahresabschlußprüfung z.B. geben zwar nur bedingt Aufschluß darüber, nach welchen Grundsätzen tatsächlich geprüft wird, denn es ist ein Unterschied, ob ein Postulat als Meinungsäußerung publiziert wird oder gegenüber dem Prüfungspflichtigen aufgestellt wird. Dafür haben diese Selbstzeugnisse einen anderen Vorzug: sie geben unmittelbaren Aufschluß über die Einstellung des Berufsstandes zu diesen Aufgaben, die wiederum bei einer Kontrolle der Prüfungstätigkeit nur mittelbar festgestellt werden könnte.

So soll z.B. untersucht werden, welche Stellungnahmen die Wirtschaftsprüfer in der Frage der Aktivierbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter abgegeben haben - eine Frage, die nach dem Gesetz zweifelhaft war -, um so zu einer Aussage darüber zu kommen, inwieweit die Wirtschaftsprüfer die Interessen der Gläubiger in der Frage vertreten haben, wie weit Vermögen der Gesellschaft gegen Ausschüttungen gesperrt werden soll - bzw. nach welchen sonstigen Gesichtspunkten sie diese Frage entschieden haben.

Als Untersuchungsmaterial wurden hauptsächlich Stellungnahmen zu Fragen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung gewählt, einerseits, weil die Prüfung dieses Abschlusses die Aufgabe

war, deretwegen der Berufsstand überhaupt geschaffen wurde. Andererseits haben die mit dieser Prüfung zusammenhängenden Fragen die ausgiebigste Erörterung gefunden, so daß sich hier am ehesten ein repräsentatives Ergebnis erzielen läßt. Dabei bleiben so wichtige Aufgaben wie z.B. die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei den Eigenbetrieben unerörtert. Doch wurden und werden die Wirtschaftsprüfer danach beurteilt, wie sie die im Aktiengesetz übertragenen Aufgaben ausüben. Weiterhin wurden nur Stellungnahmen zu solchen Fragen ausgewählt, deren Entscheidung von ganz erheblichem Einfluß auf den Wert des Testats der Wirtschaftsprüfer ist.

III. Die Beurteilung der Selbstzeugnisse

Dabei stellt sich die Frage, welches Referenzsystem der Beurteilung solcher Stellungnahmen zugrundegelegt werden soll. In Betracht käme die "herrschende Meinung", die z.B. von Geßler gewählt wird, der den Wirtschaftsprüfern zugute hält, daß wesentliche Abweichungen von der herrschenden Meinung nie vorgekommen sind[1]. Gegen ein solches Verfahren ist aber einmal einzuwenden - worauf Gessler selbst hinweist -, daß die "herrschende Meinung" maßgeblich von den Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer beeinflußt worden ist. Weiterhin bezeichnet Geßler als herrschende Meinung die Meinung der Juristen in den Kommentaren zum Aktienrecht. Daneben gibt es Ansichten der Betriebswirtschaftler, der Wirtschaftsverbände usw., die mitunter ganz beträchtlich von denen der Juristen abweichen. Von einer herrschenden Meinung kann oft garnicht gesprochen werden. Zudem würde ein solches Verfahren darauf hinauslaufen, die Interessen einer Partei an den Interessen anderer Parteien - bestenfalls einer Mehrheit - zu messen, ohne daß deren Interessenlage zuvor geklärt wäre. Es werden deshalb im folgenden die Ansichten derer als Beurteilungsmaßstab gewählt, die am ehesten den Interessen externer

(1) Geßler, E., Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, WPg 1956, S. 463 ff.: S. 465.

Kapitalgeber - des vom Wirtschaftsprüfer zu schützenden Personenkreises - entsprochen haben. Wenn die gesetzlich vorgegebene Aufgabe des Berufsstandes in dem Schutz externer Kapitalgeber besteht, so muß seine Leistung daran gemessen werden, was er im Interesse dieser Personenkreise getan hat.

Dabei sollen diese Stellungnahmen als Ausdruck einer Interessenstruktur verstanden werden, die durch die Organisation des Berufsstandes bestimmt wird. Welche organisatorischen Vorkehrungen wurden getroffen, um zu erreichen, daß der Wirtschaftsprüfer die Interessen der Destinatäre seiner Prüfung vertritt? - Diese Frage soll einleitend geklärt werden.

B. Die Berufsorganisation als Instrument zur Sicherung einer den Interessen der Destinatäre entsprechenden Prüfung(1)

I. Die Interessenbindung des Wirtschaftsprüfers durch die Auswahlkompetenz

Der Wirtschaftsprüfer steht in einem Werksvertragsverhältnis (§ 631 ff. BGB) zu seinen Mandanten, also einem privatrechtlichen Verhältnis. Die Mandanten können den Wirtschaftsprüfer bestellen und entlassen und mit ihm den Inhalt seiner Tätigkeit sowie das Entgelt aushandeln. Beschränkungen sind der Vertragsfreiheit bei den öffentlich-rechtlichen Prüfungsaufgaben gesetzt. Sie sind Pflichtprüfungen mit gesetzlich fixiertem Auftrag. Ihre Durchführung ist den Wirtschaftsprüfern vorbehalten. Die Kompetenz der Auftragserteilung und des Entzuges, d.h. der Auswahl des Prüfers bleibt aber auch bei den öffentlich-rechtlichen Funktionen beim Prüfungspflichtigen. Bei der Aktiengesellschaft ist diese Kompetenz der Hauptversammlung übertragen worden (§ 163 AktG 1965).

Manche Mißbrauchsmöglichkeiten der Auswahlkompetenz hat der

---

(1) Es wäre interessant gewesen, zu den einzelnen Punkten die Parallelen in den Berufsordnungen anderer Länder zu ziehen, doch sind diese Berufsordnungen in den relevanten Punkten meist ähnlich unklar und diffizil wie die deutschen, so daß hierfür eine besondere Untersuchung angestellt werden müßte.

Gesetzgeber ausgeschlossen. So dürfen Angestellte und Mitglieder der Verwaltung (in beschränktem Umfang auch ehemalige Mitglieder), verbundene Prüfungsgesellschaften, Prüfungsgesellschaften, zu denen bestimmte personelle Verflechtungen bestehen, nach den aktienrechtlichen Vorschriften nicht als Prüfer gewählt werden(1). Weitere Mißbrauchsmöglichkeiten wurden von den Selbstverwaltungsorganen des Berufsstandes ausgeschlossen, die weiter unten genannt werden sollen.

Abgesehen von diesen speziellen Mißbrauchsmöglichkeiten wird vielfach in dem Einfluß, der durch die Auswahlkompetenz (und der Möglichkeit der Erteilung bzw. des Entzugs und der Vermittlung von weiteren Aufträgen) auf die Interessenlage des Wirtschaftsprüfers genommen werden kann, ein entscheidender Mangel der Berufsorganisation gesehen(2). Der Gesetzgeber hat auch in dieser Hinsicht gewisse Vorkehrungen getroffen und damit die Möglichkeiten einer Beeinflussung zum Teil eingeschränkt. So wurde dem Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen ein Veto-Recht bei der Auswahl des Prüfers eingeräumt, das ausgeübt werden kann, "wenn dies zur Erreichung des Prüfungszwecks geboten ist"(3). Ebenso können Aktionärsminderheiten bei Aktiengesellschaften die Wahl des vorgeschlagenen Prüfers verhindern, "wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn Besorgnis der Befangenheit besteht"(4). Andererseits schützte man den Prüfer vor einer Abwahl wegen Differenzen mit dem Vorstand in Prüfungsfragen, indem man ihm ein Rederecht auf der Hauptversammlung einräumte(5).

---

(1) § 164 AktG 1965.

(2) Insbes.: Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 10. Aufl., Köln Opladen 1952, S. 195 f.; Kosiol, E., Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung, StuW 1949, S. 123 ff.; S. 170; Dürrhammer, W., Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, ZfB 1950, S. 27 ff.

(3) § 28 KWG.

(4) § 163 AktG 1965.

(5) § 163 (5) AktG 1965.

Daneben bestand für die Selbstverwaltungsorgane bzw. für die Berufsangehörigen in ihrer Gesamtheit die Möglichkeit, diese Kompetenzen der Prüfungspflichtigen zu beschneiden, wovon aber kein Gebrauch gemacht wurde.

II. Wem haftet der Wirtschaftsprüfer aus dem Prüfungsvertrag?

Da der Wirtschaftsprüfer von der prüfungspflichtigen Gesellschaft beauftragt wird, haftet er grundsätzlich auch nur dieser für eine ordnungsmäßige Vertragserfüllung, nicht aber gegenüber Dritten. Anders wäre die Rechtslage, wenn in dem Prüfungsvertrag ein Vertrag zugunsten Dritter gesehen werden könnte. Da das Testat des Prüfers primär für Gläubiger und Aktionäre, die nicht über Insederinformationen verfügen, bestimmt ist (bei anderen Prüfungen als der aktienrechtlichen können es andere Dritte sein, aber stets Dritte), müßte diese rechtliche Einordnung eigentlich naheliegen. Sie wird jedoch von Literatur und Rechtsprechung abgelehnt und zwar einmal deshalb, weil das Testat nicht für ein konkretes Geschäft abgegeben wurde (gemeint ist, daß nicht einem bestimmten Dritten gegenüber eine Information beglaubigt wird) und zum anderen deshalb, weil die Vorschrift des § 141 AktG 1937 als Spezialvorschrift zu den allgemeinen Haftungsbestimmungen dann praktisch außer Wirkung gesetzt würde[1]. Die erste Begründung erscheint zumindest logisch unhaltbar, denn weshalb sollte ein Vertrag zugunsten einer unbestimmten Vielzahl Dritter kein Vertrag zugunsten Dritter sein? Es reichte dafür aus, den Kreis der Dritten für jeden denkbaren Konfliktfall genau bestimmbar zu machen[2]. Die zweite Begründung erscheint stichhaltiger, denn in der

---

(1) Schlegelberger, F., Quassoski, L., Herbig, G., Geßler, E., Hefermehl, W., Aktiengesetz, Berlin 1937, Tz. 15 zu § 141.

(2) RG 106, 126; z.B. die jeweiligen Gläubiger an bestimmten Stichtagen, die jeweiligen Aktionäre etc.

Tat wäre der Paragraph überflüssig, wenn er nicht eine Änderung der Haftpflicht nach den allgemeinen Bestimmungen beinhaltete. Andererseits wird die Einschränkung in der Haftung gegenüber Dritten im Gesetz nicht ausgesprochen. Sie hineinzuinterpretieren, könnte deshalb eine Überschreitung des der Auslegung zugänglichen Bereichs bedeuten.

Die Interpretation von Schlegelberger-Quassowski hat sich aber in der Rechtsprechung durchgesetzt, obwohl damit das Testat des Wirtschaftsprüfers abgewertet wird. So wurde im Fall einer persönlichen Auskunftserteilung (aufgrund derer der Kläger Gesellschafter geworden war) die Haftung bejaht(1), während sie in einem anderen Fall, wo ein Gläubiger sich auf das Testat verlassen hatte, abgelehnt wurde(2).

Aus letzterem Urteil geht auch hervor, welche Anforderungen die Rechtsprechung an den Nachweis der dolus eventualis stellt, die nach § 826 als weitere Anspruchsgrundlage in Frage kommt: "auch wenn ... bei der Prüfung des Abschlusses erhebliche Fehler unterlaufen sein sollten, so brauchte sich hieraus nicht zu ergeben, daß er (der Abschlußprüfer - d.Verf.) mit Schädigungsvorsatz gehandelt hat"(3). - Der BGH ist also nicht soweit gegangen, von dem Wirtschaftsprüfer das Bewußtsein zu verlangen, daß er durch eine grob fehlerhafte Prüfung externe Kapitalgeber schädigen kann.

III. Die Zusammensetzung der Selbstverwaltungsorgane und ihr Verhältnis zum Hoheitsträger

Die Selbstverwaltungsorgane waren im Zeitverlauf unterschiedlich organisiert.

---

(1) OLG Köln v. 20.1.1967 GU 75/60, DB 1967, S. 1409.
(2) BGH v. 25.4.1961 (Az VI ZR 96/60), WPg 1961, S. 532.
(3) ebda.

Auf der gesetzlichen Grundlage der Ländervereinbarung von 1931 wurden eine "Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" beim Deutschen Industrie- und Handelstag und "Zulassung- und Prüfungsstellen" mit je einem Zulassungs- und Prüfungsausschuß bei den Industrie- und Handelskammern errichtet(1). Diese Hauptstelle und auch die Zulassungs- und Prüfungsstellen waren nicht als Selbstverwaltungsorgane des Berufsstandes, sondern als Organe der interessierten Gruppen konzipiert worden. Die Prüfungs- und Zulassungsstellen hatten sich aus Vertretern der Industrie- und Handelskammern, der Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens und Beauftragten der Landesregierungen zusammenzusetzen(2). Bei den Prüfungsausschüssen hatte noch mindestens

---

(1) I 1 und IIA1 der Ländervereinbarung, Anlage zur ersten Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und Steueramnestie vom 15.12. 1931, RGBl. 1931 I S. 760 ff.. In Artikel 5 dieser ersten Verordnung wurde die Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer von der öffentlichen Bestellung als Wirtschaftsprüfer aufgrund der als Anlage beigefügten Ländervereinbarung anhängig gemacht. Dieser Artikel 5 ist wiederum eine Ausführungsbestimmung einer Verordnung des Reichswirtschaftsministers vom 21.10.1931, in der bestimmt wurde, daß die nach Landesrecht zuständigen Behörden oder Körperschaften des öffentlichen Rechts befugt seien, Wirtschaftsprüfer zu beeidigen und öffentlich anzustellen (RGBl. 1931 I S. 658). Diese Verordnung wiederum war nach Zustimmung des Reichsrats (die erforderlich war, weil die öffentliche Bestellung und Vereidigung in die Kompetenz der Länder gehörte) und auf der Grundlage einer Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 5.6.1931 erlassen worden. Durch letztere Verordnung wurde in § 36 GewO ein Absatz 3 des Inhalts eingefügt, daß auch Personen, die andere als die in Abs. 1 genannten Gewerbe ausüben, beeidigt und öffentlich bestellt werden können (RGBl. 1931 I S. 313). Hiermit waren die Wirtschaftsprüfer gemeint, deren Berufsbezeichnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststand.

(2) Ländervereinbarung, a.a.O., II A 1.

ein Dozent der Betriebswirtschaftslehre mitzuwirken[1]. Die Hauptstelle hatte sich aus Vertretern der Spitzenverbände der beteiligten Wirtschaftskreise, der Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens und der Zulassungs- und Prüfungsstellen zu konstituieren[2]. Die Reichsregierung und maximal sechs Landesregierungen konnten sich in ihr vertreten lassen. Als "Spitzenverbände der beteiligten Wirtschaftskreise" wurden in der Satzung der Hauptstelle bestimmt: der Deutsche Industrie- und Handelstag, der Reichsverband der Deutschen Industrie, der Centralverband des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes, der Reichsverband des Deutschen Groß- und Überseehandels, die Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels, der Reichsverband der Privatversicherung, der Deutsche Handwerks- und Gewerbekammertag und der Deutsche Landwirtschaftstag[3]. In der Ländervereinbarung werden auch die "Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens" erwähnt als Vertretungsberechtigte in der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer[4]. In der Satzung der Hauptstelle wurde die Kompetenz zur Benennung dieser Vertreter auf das "Institut für das Revisions- und Treuhandwesen" delegiert[5].

Das "Institut für das Revisions- und Treuhandwesen" war am 5.8.1930 gegründet worden als Zusammenschluß der an dem im Entstehen begriffenen Berufsstand interessierten Verbände. "Der Zweck des Instituts ist, Träger der neuen Berufsgruppe zu werden, die demnächst durch behördliche Regelung geschaffen wird. Es ist selbstverständlich seine Aufgabe, bei der behördlichen Regelung aktiv mitzuwirken und als Vertreter des Berufs auf die Gestaltung der neuen Berufsgruppe

---

(1) Ländervereinbarung, a.a.O., II A6.

(2) a.a.O., I 2.

(3) § 3 der Satzung der Hauptstelle, in: Rosendorff, R., Das neue deutsche Aktienrecht, 2. Aufl., Berlin Wien 1932, S. 72.

(4) Ländervereinbarung, a.a.O., I 2.

(5) § 3 (2) der Satzung der Hauptstelle.

einzuwirken"[1]. Die an der Gründung beteiligten Verbände waren der Verband Deutscher Bücherrevisoren, die Fachgruppe der Treuhänder im Verband Deutscher Diplomkaufleute, der Reichsbund deutscher Treuhand Aktiengesellschaften und der Treuhandverband (Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften)[2]. 1932 wurde das Institut umbenannt in "Institut der Wirtschaftsprüfer" (im folgenden IdW abgekürzt)[3], bei dem alle Wirtschaftsprüfer die Mitgliedschaft erwerben konnten, während es sich bei der Gründung nur um eine Vereinigung der Verbände gehandelt hatte.

Über das IdW vollzog sich nach 1933 die Einordnung des Berufsstandes in die nationalsozialistische Partei. Am 17.5.1933 erging ein Schreiben des Reichswirtschaftsministers und des Reichsministers für Justiz an das IdW, in dem es heißt: "Um die innere Geschlossenheit des für den Bestand der aktienrechtlichen u.a. Gesetzgebungsreformen unentbehrlichen Wirtschaftsprüferberuf zu gewährleisten, um insbesondere ein Auseinanderfallen des Berufs in einzelne Berufsgruppen zu vermeiden, für die nicht das Allgemeininteresse, sondern eigensüchtige Sonderinteressen im Vordergrund stehen, wird das Institut der Wirtschaftsprüfer von der Reichsregierung als die allein maßgebliche Standesvertretung der Wirtschaftsprüfer anerkannt. Nur das Institut gilt als ermächtigt, die öffentlichen Aufgaben des Berufsstandes wahrzunehmen"[4]. Die öffentlichen Aufgaben waren aber durch die Ländervereinbarung auf die Hauptstelle übertragen worden. Das IdW hatte nur ein Mitbestimmungsrecht durch die Vertretungsbefugnis in der Hauptstelle und in den Prüfungs- und Zulassungsstellen, das ihr durch die Satzung der Hauptstelle übertragen worden war.

---

(1) Voss, Rundschau, AfdRT 1930, S. 303 ff.: S. 304.

(2) a.a.O., S. 303.

(3) Mitteilungen des IdW, WP 1932, S. 94.

(4) Schreiben des Reichswirtschaftsministers und des Reichsministers für Justiz vom 17.5.1933 an das IdW, WP 1933, S. 214 f.

Das IdW sah jedoch in diesem und in einem weiteren Schreiben, auf das weiter unten eingegangen wird, "Erlasse", durch die das IdW zur "anerkannten alleinigen Berufsorganisation des Wirtschaftsprüferberufes mit der Ermächtigung, die berufliche Selbstverwaltung und die sich hieraus ergebenden öffentlichen Aufgaben wahrzunehmen", wurde(1).

In einem weiteren Schreiben, das der Reichskanzler Hitler an den Reichsjustizkommissar und Staatsminister Frank richtete, heißt es: "Ich freue mich, von Ihnen die Meldung erhalten zu haben, daß der Aufbau einer geschlossenen Front zur Neugestaltung eines Deutschen Rechtes durch Anschluß des Deutschen Richterbundes, ... des Instituts der Wirtschaftsprüfer, ... an den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen erfolgt ist ... Alle mit dem Recht verwandten Berufsstände und Amtsträger werden daher in der Front des Deutschen Rechtes des Bundes Nationalsozialistischer Deutscher Juristen als Standesgruppe in den kommenden ständischen Aufbau überführt werden können. Mit deutschem Gruß gez. Adolf Hitler"(2). - Über den Beitrittsbeschluß des IdW zum BNSDJ, der hier vorausgesetzt wird, wird in der Zeitschrift des Berufsstandes nicht berichtet. Von den damaligen Juristen wurde das Schreiben des Reichskanzlers jedoch nicht nur als Annahme einer Beitrittserklärung gewertet. Aus der Bemerkung, daß alle mit dem Recht verwandten Berufsstände in den kommenden ständischen Aufbau überführt werden können, leitet vier Jahre später der Reichsminister und Reichsleiter des Reichsrechtsamtes der NSDAP Frank die Ermächtigung zum Erlaß einer Zulassungs- und Prüfungsordnung für "Wirtschaftstreuhänder NSRB", also zur Schaffung eines neuen Berufsstandes her. "Dem National-Sozialistischen Rechtswahrer-Bund (NSRB) ist auf Grund der Vollmacht, die

---

(1) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, Hrsg.: Mönckmeier, O., Leipzig 1935, S. 53.

(2) Schreiben des Reichskanzlers Hitler an den Reichsjustizkommissar und Staatsminister Frank vom 30.5.1933, WP 1933, S. 221 f.

der Führer und Reichskanzler mit Schreiben vom 30.5.1933 erteilt hat, die berufsständische Führung aller im Recht verwurzelten Berufsgruppen übertragen worden"(1). Der Beitritt in eine nationalsozialistische Parteigliederung wurde also verstanden als Unterstellung unter ein besonderes Gewaltverhältnis zum Staat selbst.

In den BNSDJ wurden die Wirtschaftsprüfer zusammen mit anderen prüfenden Berufen als "Reichsfachgruppe Wirtschaftstreuhänder" eingeordnet, die zusammen mit den Volkswirten die "Reichsfachgruppe Wirtschaftsrechtler" bildeten. Die Zugehörigkeit wurde durch eine "Abgrenzungsanordnung des BNSDJ zwischen Buchführern und Wirtschaftstreuhändern" geregelt(2). Ertel, Syndikus des IdW und Herausgeber der Fachzeitschrift, sah hierin eine "organisatorische Eingliederung des gesamten Berufes der Wirtschaftstreuhänder und Volkswirte in den BNSDJ"(3).

Die Umwandlung des jetzt parteigebundenen Vereins in eine öffentlich-rechtliche Institution erfolgte erst ein Jahr später. Der Reichswirtschaftsminister teilte in einem Schreiben an die Regierungen der Länder für Preußen an den Preußischen Minister für Wirtschaft und Arbeit vom 14.6.1933 mit, die Ländervereinbarung sei um die Bestimmung zu ergänzen, daß die Bestellung nur erfolgen dürfe, wenn der Anwärter den Nachweis seiner Anmeldung zur Aufnahme in das IdW erbringt(4). Bereits bestellten Wirtschaftsprüfern drohte er das Widerrufsverfahren an, wenn sie nicht dem Institut beitreten würden(4). Durch die Einführung der Pflichtmitglied-

---

(1) Reichsminister Frank, H., Zulassungs- und Prüfungsordnung für "Wirtschaftstreuhänder NSRB", WT 1937, S. 126 ff.

(2) WT 1934, S. 439.

(3) Ertel, H.A., Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus, WT 1935, S. 6 ff.; S. 6.

(4) Erlaß des Reichswirtschaftsministers betr. Institut der Wirtschaftsprüfer, WT 1934, S. 279.

schaft werde das IdW eine öffentlich-rechtliche Einrichtung und unterstehe damit der Dienstaufsicht des Wirtschaftsministers[1]. Er begründete diese Maßnahmen insbesondere damit, daß bislang nur 80 % der Wirtschaftsprüfer freiwillig dem Institut beigetreten seien[1].

Der Länderkompetenz wurde bei dieser gesetzgeberischen Maßnahme insoweit Rechnung getragen, als die Länderregierungen als Adressaten des Schreibens genannt wurden.

Die erste Amtshandlung des Reichswirtschaftsministeriums in Ausübung seiner Dienstaufsicht bestand darin, den Reichsfachgruppenleiter der Wirtschaftstreuhänder im BNSDJ Mönckmeier zum kommissarischen Vorsitzenden des IdW zu ernennen - ebenfalls in einem Schreiben[2] -, womit es bereits seine selbstgegebenen Kompetenzen überschritt, denn Aufsicht bedeutet nicht Leitung. Vom Institut wurde diese Maßnahme akzeptiert. Der Vorsitzende WP Wanieck stellte sein Amt zur Verfügung[3], der Rücktritt wurde vom Reichswirtschaftsministerium bestätigt[4].

Die Gleichschaltung[5] ist also möglicherweise nicht auf eine Änderung der Rechtslage, sondern nur auf eine freiwillige Anerkennung der Wünsche staatlicher Stellen durch die Berufsvertreter zurückzuführen, womit die Gleichschaltung - da sie eine konkludente Handlung der Wirtschaftsprüfer selbst und die Billigung vermutlich nichtiger Rechtsetzungen des Staates einschließt - eigentlich schon unter das Rubrum "Selbstzeugnisse" fällt, was hier aber nicht näher untersucht werden kann.

---

(1) Erlaß des Reichswirtschaftsministers betr. Institut der Wirtschaftsprüfer, WT 1934, S. 279.

(2) Schreiben des Reichswirtschaftsministers an den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen v. 14.6.1934, WT 1934, S. 279 f.

(3) o.V., Berufsständische Mitteilung, WT 1934, S. 280.

(4) Schreiben des Reichswirtschaftsministers an Herrn Pg. Wanieck, WT 1934, S. 280.

(5) o.V., Gleichschaltung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, WP 1933, S. 221 ff.

Durch die Gleichschaltung wurde das IdW ein weisungsgebundenes Organ einer nationalsozialistischen Parteigliederung und konnte von der Partei kontrolliert werden. Nebenergebnis dieser Gleichschaltung war, daß hierdurch die Stellungnahmen des Instituts zu Prüfungsfragen für die Berufsangehörigen den Charakter verbindlicher Prüfungsnormen erhielten.

1943 wurde eine gemeinsame Berufsvertretung für die Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und vereidigten Buchprüfer bzw. vereidigten Bücherrevisoren geschaffen, die "Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder"(1). In dieser Kammer - einer Körperschaft des öffentlichen Rechts wie die Hauptstelle, die der Aufsicht des Reichswirtschaftsministers unterstand - waren ausschließlich Berufsangehörige vertreten(2). Es handelte sich also um eine reine selbstverwaltende Institution des Berufsstandes, während es sich bei der Hauptstelle um eine selbstverwaltende Institution aller interessierten Kreise gehandelt hatte.

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden in den einzelnen Besatzungszonen unterschiedliche Selbstverwaltungsinstitutionen gebildet, die sich zum Teil ausschließlich aus Berufsangehörigen, zum Teil aus Angehörigen der interessierten Gruppen konstituierten, also eine pluralistische Struktur aufwiesen. Hierauf soll bei der Erörterung der Kompetenzen näher eingegangen werden.

In der Wirtschaftsprüferordnung von 1961, die ein einheitliches Berufsrecht für das Bundesgebiet schuf, wurden die Selbstverwaltungsaufgaben einer "Wirtschaftsprüferkammer" übertragen, die wiederum ausschließlich eine Selbstverwal-

---

(1) Verordnung über den Zusammenschluß auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens vom 23.3.1943, RGBl. I, S. 157 f.

(2) § 1 der Satzung der Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder, RWMBl. 1943, S. 354 ff.

tungsinstitution des Berufsstandes war[1]. Sie ist Körperschaft des öffentlichen Rechts[2] und untersteht der Aufsicht des Wirtschaftsministers[3]. Für alle Wirtschaftsprüfer besteht Mitgliedschaftszwang[4]. Zwar gab es auch hier noch eine Institution mit Vertretern berufsfremder Provenienz, die "Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen", die gemeinsam vom Deutschen Industrie- und Handelstag und von der Wirtschaftsprüferkammer zu bilden war, doch hatte dieses Gremium keine Entscheidungsbefugnisse in Berufsfragen, sondern war lediglich zur "Behandlung von Fragen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens, die gemeinsame Belange der Wirtschaft und der Berufe der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer berühren", ins Leben gerufen worden[5].

IV. Die Aufgaben und Kompetenzen der Selbstverwaltungsorgane zur Gewährleistung einer ordnungsmäßigen Berufsausübung

Die Selbstverwaltungsinstitutionen hatten zu allen Zeiten primär die Aufgabe, die Qualifikation der Berufsaspiranten zu prüfen. Daneben waren ihnen aber Funktionen im Zusammenhang mit der Überwachung der Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer zugewiesen worden. Diese gingen allerdings unterschiedlich weit.

1. Die Aufgaben und Kompetenzen nach der Regelung der Ländervereinbarung von 1931

So war nach der Ländervereinbarung die eigentliche "Überwachung" gar nicht der Hauptstelle bzw. den Prüfungs- und

---

(1) §§ 58 f., WPO, BGBl. 1961 I, S. 1049.
(2) § 4 WPO.
(3) § 66 WPO.
(4) § 58 WPO.
(5) § 65 WPO.

Zulassungsstellen übertragen worden, sondern den jeweils zuständigen Industrie- und Handelskammern[1]. Besondere Kompetenzen wurden ihr hierzu nicht eingeräumt.

Die Hauptstelle hatte aber Grundsätze für die Durchführung der Ländervereinbarung vorzuschlagen[2] (die dann noch von den zuständigen staatlichen Instanzen zu billigen waren), die sich u.a. auf die Überwachung und auf den Widerruf der Bestellung beziehen konnten. Hinsichtlich des Widerrufsverfahrens enthielt die Ländervereinbarung noch den besonderen Passus, daß die Bestellung nach den Grundsätzen zu widerrufen war, die die Hauptstelle an die "für die Ausübung dieses Berufs erforderliche Zuverlässigkeit" stellte[3]. Die Hauptstelle präzisierte in ihrer Satzung Zuverlässigkeit als "an die persönliche und sachliche Eignung zu stellende Ansprüche"[4]. Sie setzte über ihr Vorschlagsrecht "Grundsätze über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit" sowie "Grundsätze für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer" durch, die sich auf die Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers bezogen. Sie enthielten insbesondere das Verbot des Angestelltenverhältnisses, eine Einschränkung der Zulässigkeit sonstiger beruflicher Tätigkeiten, das Verbot der Prüfung bei verwandtschaftlichen Beziehungen sowie die Übernahme der aktienrechtlichen Unabhängigkeitserfordernisse (§ 262 c (2) HGB 1931) für die gesamte Berufstätigkeit[5].

Die Richtlinienkompetenz wurde also nicht zur Regelung der Prüfungstätigkeit, sondern nur zur Fixierung von Ansprüchen

---

(1) III der Ländervereinbarung.

(2) I 3 a der Ländervereinbarung.

(3) IV 2 der Ländervereinbarung.

(4) § 4 (2) der Satzung der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, in: Rosendorff, R., a.a.O. S. 71 ff.

(5) Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, aufgestellt von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, Berlin 1940, S. 17 ff.

an die Eignung des Prüfers genutzt. Der Staat bzw. die ihn vertretenden Selbstverwaltungsorgane übernahmen nicht die Verantwortung für die ordnungsmäßige Ausführung der dem Berufsstand übertragenen Aufgaben, sondern nur für die sorgfältige Auswahl des Funktionsträgers sowie den Fortbestand dieser Eignung.

Die Hauptstelle bestimmte, daß Verfahren wegen Handlungen, die die Zuverlässigkeit nicht berührten, "aber doch einen Verstoß gegen berechtigte Standesanschauungen enthielten", an das IdW bzw., falls der Beschuldigte nicht Mitglied des Instituts ist, an die Industrie- und Handelskammer zu überweisen sind. "Jedes Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer, welches die Berufspflichten verletzt, gegen die Standesehre verstößt oder sich innerhalb oder außerhalb der Ausübung des Berufs eines unwürdigen Verhaltens, insbesondere des unlauteren Wettbewerbs, schuldig macht, wird ehrengerichtlich bestraft"[1]. Hier wurde also die Möglichkeit geschaffen, sämtliche Berufspflichtverletzungen zu ahnden, jedoch mit dem Unterschied, daß es sich hier um vereinsinterne Angelegenheiten handelte und nicht um die Ausübung der öffentlich-rechtlichen Überwachungspflicht.

Die Feststellung des Fehlens der erforderlichen Zuverlässigkeit oblag den Zulassungs- und Prüfungsstellen[2], die damit im wesentlichen die Berufsgerichtsbarkeit ausübten. Die Kompetenzen der Zulassungs- und Prüfungsstellen gegenüber den Berufsangehörigen leiteten sich nicht wie bei der späteren Reichskammer und der Wirtschaftsprüferkammer aus einer Mitgliedschaft her, sondern aus der Bestellungskompetenz, an die die gesamte Berufsregelung anknüpfte.

---

(1) Richtlinien zu IV, 2 der Ländervereinbarung, in: Bestimmungen über den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, aufgestellt von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, a.a.O., S. 22 ff.: § 5.

(2) IV 2 der Ländervereinbarung.

Die Kompetenzen, die die Hauptstelle den Disziplinarausschüssen in ihren Ausführungsbestimmungen zur Ländervereinbarung einräumte, gingen nicht sehr weit. Die Wirtschaftsprüfer waren nur dann zu einer Aussage und zur Vorlegung ihrer Unterlagen verpflichtet, wenn die geprüfte Gesellschaft sie von ihrer Verschwiegenheitspflicht entband(1). Mitglieder des Disziplinarausschusses konnten mit Beweiserhebungen beauftragt werden, bei denen der beschuldigte Wirtschaftsprüfer hinzuzuziehen war(2). Für eidliche Aussage mußte die Hilfe der Landesregierung und der ordentlichen Gerichte in Anspruch genommen werden(2).

2. Die Aufgaben und Kompetenzen nach den Verordnungen des Reichswirtschaftsministers 1943

Die Neuordnung im Jahre 1943 brachte eine wesentliche Verschärfung der Berufsüberwachung, die jedoch praktisch kaum Auswirkungen gehabt haben dürfte, da die Regelung nur zwei Jahre und noch dazu in der Endphase des Krieges in Kraft war. Trotzdem sei sie der Vollständigkeit halber erwähnt. Die wichtigsten Neuerungen bestanden darin, daß der Reichskammer die Aufgabe übertragen wurde, Grundsätze auch für eine fachgerechte Berufsausübung zu entwickeln und durchzusetzen(3), wozu ihre Kompetenzen wesentlich erweitert wurden. Sie konnte im Rahmen ihres Aufgabenbereichs die Mitglieder verpflichtende Regelungen treffen und Weisungen erlassen(4). Zur Ausübung der Berufsaufsicht waren "Vertrauensprüfer" einzusetzen. "Die Vertrauensprüfer sollen besonders erfahrene Berufsgruppenangehörige sein und mindestens 50 Arbeitstage im Jahr ihre Amtstätigkeit ausüben." Sie

---

(1) § 3 der Richtlinien der Hauptstelle zu IV, 2 der Ländervereinbarung (Durchführung des Widerrufsverfahrens), in: Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, a.a.O., S. 22 ff.

(2) § 10 dieser Richtlinien.

(3) Satzung der Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder, RWMBl. 1943, S. 354 ff.: § 2 (2) der Satzung.

(4) § 4 der Satzung.

hatten regelmäßige Prüfungen nach einem Pla vorzunehmen und konnten vom Präsidenten der Kammer sowie von den Gerichten zu Sonderprüfungen eingesetzt werden. Sie hatten das Recht der Einsichtnahme in Geschäftsbücher, sonstige Unterlagen und Betriebseinrichtungen und sie konnten von den Mitgliedern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung ihrer Prüfungspflicht als Vertrauensprüfer erforderte(1).

Hiermit war erstmalig eine Kontrolleinrichtung gesetzlich verankert worden, die von sich aus und nicht nur aufgrund von Anzeigen und sonstigen Informationen tätig wurde. Auch waren der Berufsaufsicht erstmalig ausreichende Kontrollbefugnisse eingeräumt worden.

3. Die Aufgaben und Kompetenzen nach den Berufsordnungen der Besatzungszonen nach 1945

Von den Berufsordnungen, die nach 1945 in den einzelnen Besatzungszonen geschaffen wurden, standen hier nur die der britischen und der amerikanischen Zone zur Verfügung. Für die Ordnungen der französischen Zone mußte auf die Darstellung des WP-Handbuches zurückgegriffen werden.

Die Anforderung der "Zuverlässigkeit" aus der Ländervereinbarung wurde in den Berufsordnungen entsprechend den Ausführungsbestimmungen der ehemaligen Hauptstelle konkretisiert. Sie enthielten aber darüber hinaus auch das Postulat der "Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung"(2). In der britischen Zone war einer "Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen" die Aufgabe übertragen worden,

---

(1) § 13 der Satzung.

(2) § 26 der Durchführungsverordnung zum Gesetz Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 15.12.1948, Bay. GVBl. 1949, S. 4 ff.; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1959, S. 23 f.

Grundsätze und Richtlinien für die Berufstätigkeit, insbesondere Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung aufzustellen[1]. Diese Hauptstelle war als selbstverwaltende Institution der Interessentengruppen konzipiert, während die "Hauptkammer", der die Aufstellung von Grundsätzen für eine unabhängige, eigenverantwortliche, berufsgerechte sowie der Berufsethik entsprechende Berufsausübung übertragen worden war[2], ausschließlich eine selbstverwaltende Institution des Berufsstandes war[3]. In den unmittelbar die Prüfung berührenden Fragen wurde dem Berufsstand also nicht die Alleinentscheidung überlassen.

In der Berufsregelung der amerikanischen Zone waren solche Institutionen nicht geschaffen worden. Man überließ die Auslegung der Berufsgrundsätze den Entscheidungen der Berufsgerichtsbarkeit. Diese war in der amerikanischen Zone[4] und in Rheinland-Pfalz[5] wieder einer pluralistischen Selbstverwaltungsinstitution, in der britischen Zone[6], in Baden und Würtemberg-Hohenzollern[7] einer rein beruflichen Selbstverwaltungsinstitution übertragen worden. Zum Sachumfang der berufsgerichtlichen Sanktionierung von Fehlleistungen bei der Prüfungstätigkeit sei ein Urteil eines Ehrengerichtshofs von 1957 zitiert, in dem es darum ging, daß Wechselverbindlichkeiten nicht gesondert ausgewiesen

---

(1) § 2 (4) der Satzung der Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Anlage V der Verordnung über eine Berufsordnung für die Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens vom 20.12.1946, Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1947, S. 19 ff.

(2) § 2 der Satzung der Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Anlage IV der Verordnung über eine Berufsordnung.

(3) § 5 der Verordnung über eine Berufsordnung.

(4) § 33 der Durchführungsverordnung zum Gesetz Nr. 105.

(5) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 62.

(6) § 5 der Ehrengerichtsordnung, Anlage II der Verordnung über eine Berufsordnung.

(7) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 61.

worden waren, ohne daß dies moniert worden war und das Bestehen und die Güte von Liefer- und Leistungsforderungen nicht ordnungsmäßig geprüft wurde. In der Urteilsbegründung wurde festgestellt, die Arbeit des Prüfers sei "keine einwandfreie Leistung" und der Prüfungsbericht sei "ziemlich dürftig". Der Ehrengerichtshof war aber der Meinung, "daß berufliche Fehlleistungen nur unter bestimmten Voraussetzungen als ehrengerichtlich zu ahnender Verstoß gegen die Berufspflichten angesehen werden können und daß die Ehrengerichte nicht dazu da sind, aus vielleicht nachträglich gewonnener Kenntnis die Arbeit der Berufsangehörigen besserwissend zu kritisieren. Irren ist menschlich. Auch in anderen freien Berufen wie bei Ärzten und Rechtsanwälten kommen falsche Ratschläge, Fehldiagnosen, unrichtige Behandlungen von Menschen und Sachverhalten vor. Sie führen dann meist zur Haftpflicht, für die die Versicherung eintritt, aber sehr selten zur ehrengerichtlichen Verfolgung. Nichts anderes muß für die Wirtschaftsprüfer gelten. Ein Wirtschaftsprüfer verletzt seine Berufspflicht, wenn er bewußt falsch berichtet, nicht objektiv bleibt oder durch ganz besonders grobe Fahrlässigkeit Fehlleistungen herbeiführt. Aber der letztere Begriff darf nicht allzu weit ausgelegt werden. Man würde sonst die Berufsangehörigen allzusehr bevormunden und in ihrer Betätigung beengen, wie auch die Ehrengerichte selbst überfordern"[1]. - Die unterstrichenen Sätze wurden von der Hauptstelle als "richtungsweisende Feststellung" für das berufliche Verhalten besonders herausgestellt.

Der Ehrengerichtshof zielt also darauf ab, eine Stellung einzunehmen, wie sie die Disziplinarausschüsse der Rechts-

(1) Urteil des Ehrengerichtshofs, Abteilung Wirtschaftsprüfer vom 4.6.1937, in: Die Rechtsprechung der Ehrengerichte für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgrundsätze, aufgestellt von der Hauptstelle und der Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hrsg.: Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, 2. Auflage, Düsseldorf 1957 mit Ergänzungslieferungen 1959 und 1961, A III 27.

anwalts- und Ärztekammer innehaben, die berufen sind, die persönliche und fachliche Qualifikation der Berufsangehörigen zu überwachen und die nur solche "Kunstfehler" ahnden, die die Qualifikation in Frage stellen.

Eine Sanktionierung von "normalen" Fehlleistungen soll dagegen nicht stattfinden, vielmehr müsse es sich um Fehlleistungen handeln, die durch "ganz besonders grobe Fahrlässigkeit" hervorgerufen werden und auch diese sollten nicht in zu weitem Umfang geahndet werden. Dem Gesetz widerspricht die Begründung, man wolle die Berufsangehörigen nicht allzusehr bevormunden und in ihrer Betätigung einengen, denn das hieße ja, daß man den Wirtschaftsprüfern einen Spielraum für gegen das Gesetz verstoßende Testaterteilungen zugesteht - das Gesetz also in diesem Umfang für ungültig erklärt. Selbst wenn die Sanktionskompetenz nicht alle Gesetzesverstöße umfassen würde, wäre damit noch nicht das Gesetz insoweit ungültig. Auch diese Voraussetzung war aber nicht gegeben. In der Ehrengerichts-Ordnung der britischen Zone heißt es, daß Berufsangehörige, die ihre Berufspflichten verletzen, bestraft werden(1). Von einer Einschränkung auf Pflichtverletzungen, die die Eignung in Frage stellen, ist hier nicht die Rede.

Im Wirtschaftsprüfer-Handbuch wird zwar zum Sachumfang der Berufsüberwachung erklärt: "Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden dahingehend überwacht, daß sie ihre Berufspflichten erfüllen, insbesondere die Grundsätze der Berufsausübung beachten. Diese Berufsüberwachung erstreckt sich auch auf die Fortdauer der persönlichen Eignung, die zu den Voraussetzungen für die öffentliche Bestellung und Vereidigung gehört"(2). Aus dem oben zitierten Urteil ergibt sich aber, daß nur die Aussage des

---

(1) § 2 der Ehrengerichtsordnung, Anlage II der Verordnung über eine Berufsordnung.

(2) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 57 f.

zweiten Satzes den Verhältnissen entspricht.

Die Kontrolle der Berufsausübung war in der britischen Zone[1], in Baden und Würtemberg-Hohenzollern[2] Selbstverwaltungsaufgabe des Berufsstandes; in Rheinland-Pfalz[2] übten - wie zuvor nach der Regelung der Ländervereinbarung - die Industrie- und Handelskammern die Berufsaufsicht aus, und in der amerikanischen Zone oblag diese Aufgabe den obersten Landesbehörden[3].

In den Regelungen der amerikanischen und britischen Zone waren keine besonderen Kontrollbefugnisse vorgesehen. Die Kontrollinstanzen konnten deshalb nur aufgrund von Anzeigen oder allgemein zugänglichen Informationen tätig werden.

4. Die Aufgaben und Kompetenzen nach der Wirtschaftsprüferordnung von 1961

Nach der gegenwärtig geltenden Berufsordnung von 1961 kann die Wirtschaftsprüferkammer, die die Aufsicht "über die berufliche Tätigkeit ihrer Mitglieder" zu führen hat[4], die Wirtschaftsprüfer vorladen und Auskünfte sowie die Einsichtnahme in ihre Handakten verlangen, jedoch nur, soweit dadurch nicht die Verschwiegenheitspflicht des Wirtschaftsprüfers verletzt wird[5]. Die Verschwiegenheitspflicht bezieht sich auf Tatsachen, die der Prüfer bei Durchführung seiner Prüfung er-

---

(1) § 5 der Verordnung über eine Berufsordnung; § 2 der Satzung der Hauptkammer, Anlage IV der Verordnung über eine Berufsordnung.

(2) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 60 f.

(3) § 29 der Durchführungsverordnung des Gesetzes Nr. 105.

(4) § 57 (2) WPO.

(5) § 62 WPO.

fahren hat[1]. Der Prüfer darf der Aufsichtsstelle also nur solche Tatsachen offenbaren, die er bereits vor der Prüfung wußte. Es besteht demnach dieselbe Situation wie sie nach der Regelung von 1931 bestand: ohne eine Aufhebung der Verschwiegenheitspflicht seitens des Prüfungspflichtigen kann sich die Berufsaufsicht keine für die Kontrolle erforderlichen Informationen beschaffen. Sie ist auf das publizierte Datenmaterial angewiesen.

Der Wirtschaftsprüferkammer war eine Richtlinienkompetenz zugesprochen worden[2], die sich hauptsächlich auf die Inhaltsbestimmung der Berufspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit bezog, die gesetzlich fixiert waren[3]. In Ausübung dieser Richtlinienkompetenz bestimmte die Wirtschaftsprüferkammer, daß der Wirtschaftsprüfer sich die Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung "bei seinen eigenverantwortlichen Entscheidungen stets vor Augen zu halten" hat. "Ohne gewichtige Gründe soll er nicht von ihnen abweichen"[4]. Die Geltung der Fachgutachten als Richtlinien der Hauptstelle wird hiermit nicht klar ausgesprochen. Falls man ihre Geltung dennoch bejaht, wäre damit die Richtlinienkompetenz - von ergänzenden Richtlinien der Hauptstelle abgesehen - auf das IdW übertragen worden. (Das IdW war - nachdem es 1943 in die Reichskammer der Wirtschafts-

---

(1) Schlegelberger-Quassowsky, Aktiengesetz, Berlin 1937, Tz. 5 zu § 141 - ähnlich Dietrich, W., Thümmel, M., Rogowsky, W., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1968, S. 61: "Kenntnisse von Tatsachen und Umständen, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt wurden, sind sorgfältig zu hüten".

(2) § 57 (3) 1 WPO.

(3) § 43 WPO.

(4) Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vom 9.7.1964, in: MittBl. WPK Nr. 10, 1964, zit. nach: Dietrich, W., Thümmel, M., Rogowsky, W., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 54.

treuhänder überführt worden war, die nach Kriegsende ihre Tätigkeit einstellte - 1954 als eingetragener Verein, also als privatrechtlicher Zusammenschluß der Wirtschaftsprüfer neu begründet worden[1].)

Die Berufsgerichtsbarkeit ist nach der Wirtschaftsprüferordnung nicht mehr dem Berufsstand übertragen worden, sondern den ordentlichen Gerichten[2]. Allerdings sind die Wirtschaftsprüfer in den Berufsgerichtsverfahren durch Beisitzer vertreten[3]. Ferner haben sie ein Initiativrecht zur Eröffnung des Verfahrens[4]. Neben dem Berufsgerichtsverfahren kann der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer von einem Rügerecht Gebrauch machen, das ihm gegenüber den Mitgliedern zusteht, wenn die Schuld gering ist[5].

Im Berufsgerichtsverfahren werden Pflichtverletzungen geahndet, also Verletzungen der bereits genannten Grundsätze der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit[6]. Falls aus der oben genannten Vorschrift der Wirtschaftsprüferkammer eine Gültigkeit der Fachgutachten des IdW hergeleitet werden kann, könnte der Wirtschaftsprüfer also auch wegen deren Nichtbeachtung bestraft werden.

V. Staatsaufsicht und Staatshaftung

Die Wirtschaftsprüferkammer untersteht der Aufsicht des Wirtschaftsministers. "Er hat darüber zu wachen, daß die

---

(1) Dieterich, W., Thümmel, M., Rogowsky, W., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 90.

(2) § 72 ff., WPO.

(3) §§ 72 (2), 73 (2), 74 (2) WPO.

(4) § 86 WPO.

(5) § 63 WPO.

(6) § 67 WPO.

Wirtschaftsprüferkammer (und die Arbeitsgemeinschaft) ihre Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllen"(1).

1963 teilte das Bundeswirtschaftsministerium der Wirtschaftsprüferkammer in einem Schreiben mit, daß diese im Rahmen ihrer Aufsicht gehalten ist, die im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse auf die Einhaltung der Gliederungsbestimmungen hin zu kontrollieren. Die Wirtschaftsprüferkammer veröffentlichte dieses Schreiben in ihrem Mitteilungsblatt und bestätigte, daß sie dieser Verpflichtung nachkommen werde(2). Auch die Kontrolle von Tatbeständen, die allein anhand des publizierten Datenmaterials nachprüfbar sind, führte die Selbstverwaltungsinstitution also nicht von sich aus durch. Sie mußte erst hierzu angehalten werden.

Fraglich ist, ob die Testatinteressenten im Falle einer Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers den Staat wegen einer Amtspflichtverletzung (Verletzung der Aufsichtspflicht) gemäß Art. 34 GG, § 839 BGB in Anspruch nehmen können. Bislang ist noch keine Entscheidung dieser Frage erfolgt. "Die Frage, wem gegenüber dem Amtsträger eine Amtspflicht obliegt, läßt sich nur im Hinblick auf die besondere Art der ihm zur Amtspflicht gemachten Tätigkeit unter Berücksichtigung des Zweckes und der Interessen, denen sie dient, beantworten"(3). Es ist unzweifelhaft, daß der Wirtschaftsprüfer mit seinen Vorbehaltsaufgaben öffentlich-rechtliche Funktionen ausübt. Es kann auch nicht bezweifelt werden, daß Destinatäre dieser Funktionen die Testatinteressenten, meistens die Gläubiger und Anteilseigner sind. Der Wirtschaftsprüfer handelt bei Durchführung der Pflichtprüfung auch "in Ausübung eines ihm

---

(1) § 66 WPO.

(2) Mitt. Bl. WPK Nr. 5 v. 10.4.1963, S. 9, Ziff. 11.

(3) Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar), Bearb.: Abraham, H.J., Hamburg 1950 ff., Anm. 4 zu Art. 34.

anvertrauten öffentlichen Amtes" (Art. 34 GG), denn die Beamteneigenschaft ist hierfür keine notwendige Voraussetzung, entscheidend ist vielmehr die Ausübung öffentlicher Gewalt[1].

In der Literatur konnte ich jedoch nur eine Stellungnahme zur Frage der Staatshaftung für den Wirtschaftsprüfer finden. Sie wurde im Zusammenhang mit der Diskussion um die Einführung der Pflichtprüfung abgegeben.

Lehmann führte auf dem Juristentag 1926 aus, man dürfe von der Einführung eines derartigen Revisionszwanges nicht allzu viel halten. "Ganz besonders deshalb nicht, weil das Gesetz es notwendigerweise jeder Generalversammlung offenlassen müßte, die Revisoren beliebig zu wählen. Besondere Personen oder Gesellschaften von Staats wegen mit diesem Amt zu betrauen, scheint mir deswillen ausgeschlossen zu sein, weil hiermit die Regierung eine moralische Garantie für die Richtigkeit der von den Betreffenden geprüften Bilanzen übernehmen würde, die sie schlechterdings nicht übernehmen kann"[2]. Diese Bemerkung wirft ein böses Schlaglicht auf die Organisation der Pflichtprüfung. Wurde die Auswahlkompetenz deshalb den Generalversammlungen überlassen, um der Amtshaftung zu entgehen? Der Wirtschaftsprüfer übt doch trotz dieser Kompetenzausgliederung öffentlich-rechtliche Funktionen aus, für die der Staat die Verantwortung trägt. Lehmann spricht weiter nur von einer "moralischen Garantie" des Staates. Wird damit ein Minus gegenüber der materiellen Garantie vorausgesetzt?

---

(1) a.a.O., Anm. 2 zu Art. 34.

(2) Lehmann, J., Soll bei einer zukünftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden?, Gutachten, in: Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages (Köln), 1. Bd., Berlin Leipzig 1926, S. 258 ff.: S. 322 f.

VI. Ergebnis

Es kann insgesamt festgestellt werden, daß die institutionellen Bindungen des Wirtschaftsprüfers an die Interessen der Destinatäre zu allen Zeiten sehr schwach waren, ausgenommen nach der Berufsregelung von 1943, die aber unberücksichtigt gelassen werden kann. Es ist festzustellen,

- daß die Testatinteressenten kaum einen Einfluß auf die Auswahl des Prüfers haben,
- daß der Wirtschaftsprüfer von den Testatinteressenten kaum wegen Pflichtverletzungen in Anspruch genommen werden kann,
- daß die Vorkehrungen des Hoheitsträgers zur Realisierung der dem Berufsstand vorgegebenen Ziele nur sehr bedingt einen Schutz der Testatinteressenten gewährleisten,
- daß die Testatinteressenten den Hoheitsträger wahrscheinlich nicht wegen dieser mangelhaften Vorkehrungen in Anspruch nehmen können.

Zu dem dritten Punkt waren insbesondere die Tatsachen anzuführen,

- daß in den selbstverwaltenden Institutionen zum Teil die Gruppen der Prüfungspflichtigen vertreten waren und daß demgegenüber der Staat zum Teil nur Mitbestimmungsrechte in diesen Gremien ausübte (statt als kontrollierende und weisungsberechtigte Instanz aufzutreten), wie dies nach der Ländervereinbarung von 1931 der Fall war; und daß schließlich zum Teil Funktionen ganz auf die Interessenvertretungen der Prüfungspflichtigen übertragen wurden, wie z.B. die Funktion der Berufsaufsicht nach der Ländervereinbarung der Industrie- und Handelskammer übertragen wurde,
- daß die Kompetenzen mitunter nicht ausreichten, um die übertragenen Aufgaben zu erfüllen. So verhindert insbesondere die Verschwiegenheitsklausel, an die das Einsichts- und Auskunftsrecht der Berufsaufsicht und zum Teil auch die Berufsgerichtsbarkeit gebunden ist, die Beschaffung der Informationen, die für eine Kontrolle erforderlich sind,

- daß die staatlichen Instanzen nicht beanstandeten, daß die selbstverwaltenden Institutionen den Sachumfang ihrer Berufsüberwachung auf die Eignungskontrolle beschränkten, die nur in sehr beschränktem Umfang eine Kontrolle der Berufstätigkeit einschließt, bzw. daß die gesetzlichen Regelungen von vornherein solche Kompetenzen nicht vorsahen.

Es ist im folgenden zu untersuchen, was der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zum Schutz der Testatinteressenten, von denen er so weitgehend unabhängig gestellt wurde, beigetragen hat.

C. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu Gläubigerschutzfragen

I. Die Prüfung der Überschuldung

1. Die Frage der Prüfungspflicht

Im Gesetz wird eine solche Prüfung nicht explizit vorgeschrieben. Trotzdem könnte eine Prüfungspflicht bestehen, und zwar aus zwei Gründen.

a) Die Jahresabschlußprüfung hat sich nach § 162 AktG auch darauf zu erstrecken, ob die Bestimmungen des Gesetzes über den Jahresabschluß beachtet wurden. Als eine solche Bestimmung könnte auch die Vorschrift des § 92 (2) AktG verstanden werden, wonach Konkurs anzumelden ist, wenn das Vermögen nicht mehr die Schulden deckt. Voraussetzung für die Gültigkeit der Herleitung wäre, daß die aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für die Inhaltsbestimmung der Begriffe "Vermögen" und "Schulden" anzuwenden sind.

b) Nach § 160 (1) AktG ist im Geschäftsbericht die "Lage der Gesellschaft" darzustellen und nach § 162 (2) AktG

hat sich die Prüfung auch darauf zu erstrecken, ob diese Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken. Dasselbe galt auch nach dem Aktiengesetz von 1931. Nach § 260 a HGB 1931 waren im Geschäftsbericht der Vermögensstand und die Verhältnisse der Gesellschaft zu entwickeln und nach § 262 a (2) HGB hatte sich die Prüfung auch darauf zu erstrecken, ob die Vorschrift des § 260 a eingehalten wurde. Danach konnte die Prüfungspflicht nicht zweifelhaft sein. Das Aktiengesetz von 1937 brachte die Einschränkung, daß der Geschäftsbericht nur insoweit zu prüfen ist, wie er den Jahresabschluß erläutert (§ 135 AktG 1937). Sieht man in der Darstellung der Verschuldung und Überschuldung keine Erläuterung zum Jahresabschluß, bestand gleichwohl noch die Möglichkeit, die falsche oder unterlassene Berichterstattung über eine drohende oder vorhandene Überschuldung als "offensichtlich falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft" gemäß § 140 (3) AktG mit Testateinschränkungen zu ahnden[1].

Daß eine Prüfung der Überschuldung nicht explizit vorgeschrieben wurde, erklärt sich schon daraus, daß hierfür eine ständige Überwachung erforderlich wäre, denn die Überschuldungsbilanz ist zu ziehen, wenn die Möglichkeit der Überschuldung besteht und nicht für einen vorher bestimmten Stichtag. Dennoch mißt der Gesetzgeber der Erstellung der Jahresbilanz eine besondere Bedeutung zu als einer Gelegenheit, bei der das Vorliegen einer Überschuldung entdeckt werden muß, denn er ahndet das Unterlassen der han-

---

(1) Der BGH (Urteil v. 15.12.1954 - ZR 322/53, WPg 1955, S. 138 ff.) fordert als Tatbestandsvoraussetzungen eine "grob unrichtige" Darstellung, die "derart falsch ist, daß sie das durch den Jahresabschluß über die Lage der Gesellschaft vermittelte Bild zu verfälschen geeignet ist" (S. 140). Eine gröbere Unrichtigkeit als die falsche und unterlassene Berichterstattung über die drohende oder vorhandene Überschuldung ist aber schlechterdings nicht denkbar. Die negative Entscheidung des BGH in der Frage der Haftung des Wirtschaftsprüfers, der u.a. unterlassen hatte, auf die Notwendigkeit einer Verlustanzeige nach § 83 (1) hinzuweisen (S. 138), ist möglicherweise auf Mängel der Klagebegründung zurückzuführen (insbes. S. 141).

delsrechtlich vorgeschriebenen Bilanzziehung als Konkursdelikt[1]. Wenn der Gesetzgeber aber von der Unternehmensleitung verlangt, die Abschlußerstellung hierzu zu nutzen, dann müßte der Abschlußprüfer auch darauf achten, daß die Unternehmensleitung sie nutzt, d.h. daß er die obigen Zweifelsfragen positiv entscheidet.

Wie nahmen die Wirtschaftsprüfer zu diesen Fragen Stellung?

WP Düring: "Es ist nicht Aufgabe des Bilanzprüfers, seinerseits auf die Stellung eines Konkurseröffnungsantrages hinzuwirken. Ich sehe aber keine Bedenken dagegen, daß der Bilanzprüfer eine Bilanz, die eine Überschuldung zeigt, unterschreibt, sofern selbstverständlich die Bilanz ordnungsgemäß nach den Grundsätzen des § 261 aufgestellt ist. Denn der Bilanzbestätigungsvermerk bezieht sich lediglich auf die ordnungsgemäß aufgestellte Jahresbilanz, nicht aber darauf, ob der Vorstand seinen Verpflichtungen nach § 240 ordnungsgemäß nachgekommen ist. Allerdings wird der Bilanzprüfer, der ja den Geschäftsbericht zu bestätigen hat, darauf achten müssen, daß die von dem Vorstand gemachten Angaben über das Nichtvorliegen des Konkursgrundes trotz bilanzmäßiger Überschuldung tatsächlich zutreffend sind, und er wird seinen Bilanzvermerk dann verweigern müssen, wenn der Vorstand sich auf unrichtige Tatsachen stützt"[2].

An anderer Stelle führt Düring aus: "Mit der herrschenden Auffassung wird man (vielmehr) davon auszugehen haben, daß es nicht Aufgabe des Abschlußprüfers ist, die Frage zu prüfen, ob eine Überschuldung vorliegt." Andererseits hält er daran fest, daß eine Pflicht zur Einschränkung des Testats bestehe, "wenn der Vorstand im Geschäftsbericht über die Gründe, die nach seiner Meinung die aus dem Jahresabschluß

---

(1) § 240 (1) 4. KO.

(2) Düring, W., Die Bewertung im Falle des § 240 HGB, in: Kongreßarchiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Berlin 1936, S. 165 ff.: S. 170 f.

sich ergebende Überschuldung beheben, offensichtlich und tatsächlich unrichtige Angaben macht"(1).

Die Aussagen der beiden Sätze sind nur dann kompatibel, wenn angenommen wird, die Prüfungspflicht beschränke sich auf die tatsächlichen Angaben im Geschäftsbericht. Für den Fall des Unterlassens der geschuldeten Berichterstattung wird die Prüfungspflicht verneint. Nur wenn der Vorstand tatsächlich die prekäre Lage des Unternehmens im Geschäftsbericht andeutet, läuft er Gefahr, daß der Wirtschaftsprüfer seine Lagedarstellung moniert. Gerade das ist aber zweifelhaft.

Auch WP Karoli hält keine Einschränkung des Bestätigungsvermerks im Falle der Überschuldung oder Unterbilanz für erforderlich. Der Jahresabschluß bleibe auch in diesem Fall ordnungsmäßig im Sinne der gesetzlichen Vorschriften. Er hält jedoch einen Hinweis im Geschäftsbericht in jedem Fall für notwendig. Wenn er unterbleibt, müsse das Testat wegen der nicht ordnungsmäßigen Berichterstattung über diesen Punkt eingeschränkt werden(2). Karoli stellt damit klar, daß auch bei unterlassener Berichterstattung das Testat einzuschränken ist. Offen bleibt aber auch hier, ob die Prüfungspflicht auch dann besteht, wenn sich die Überschuldung nicht aus dem Jahresabschluß ergibt.

Anders sieht er die Rechtslage nach neuem Aktienrecht. "Unausweichlich ist die Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerks aber, wenn die Lage des Unternehmens eine andere Bewertung erfordert, als sie vom Vorstand angenommen wurde und im Geschäftsbericht erläutert ist. Hierzu zwingt den Prüfer § 162 AktG, der vorschreibt, den Geschäftsbericht insgesamt, also nicht nur beschränkt auf

---

(1) Düring, W., Die Überschuldung als Konkursgrund und die Währungsumstellung, WPg 1949, S. 193 ff.: S. 194.

(2) Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, WT 1937, S. 45 ff., S. 167 ff.: S. 169.

die speziellen Berichtspflichten (§ 160 Abs. 2 bis 5), in die Prüfung einzubeziehen." Eine "andere Bewertung", nämlich eine Bewertung zu Liquidationswerten anstatt zu "Fortführungswerten", hält er für notwendig, wenn die Unternehmung nicht mehr "lebensfähig ist[1]. Damit wird dem Jahresabschluß die Funktion der Überschuldungsermittlung zuerkannt, wenn auch unter Vorschaltung des Kriteriums der "Lebensfähigkeit". Die Prüfungspflicht wird damit ebenfalls bejaht.

WP Warneke vertritt die Ansicht, die Frage einer konkursrechtlichen Überschuldung müsse im Rahmen der Pflichtprüfung beachtet werden, und zwar unabhängig davon, ob auch im Jahresabschluß eine Überschuldung ausgewiesen wird. Es könne ein uneingeschränktes Testat erteilt werden, wenn in dem ordnungsgemäß entwickelten Jahresabschluß eine Überschuldung ausgewiesen wird, die aber im konkursrechtlichen Sinne nicht vorliegt. Wenn eine Überschuldung im konkursrechtlichen Sinne vorliegt und der Vorstand den sich hieraus ergebenden Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, dann sei ein Zusatz erforderlich: "Auf Grund der vorliegenden Überschuldung erforderliche Maßnahmen gemäß § 83 Abs. 2 AktG wurden bisher nicht getroffen"[2]. Zur Frage der Berichtspflicht im Geschäftsbericht wird nicht Stellung genommen. Die Kontrolle der Einhaltung der Überschuldungsregelung wird jedoch mit dieser Stellungnahme als Funktion des Wirtschaftsprüfers anerkannt. - Die Ansicht Warnekes wird jedoch nur von WP Martens übernommen[3].

Pribilla von der Curator Treuhand AG bemerkt - wenn auch nur am Rande seiner Ausführungen - , daß die Überschuldungs-

---

(1) Karoli, R., Tomfohrde, K., Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, WPg 1967, S. 169 ff.; S. 174:

(2) Warneke, H., Zur Frage der Überschuldung im Sinne des § 83, Abs. 2 Satz 2 AktG, WPg 1949, S. 33 ff.: S. 35.

(3) Martens, H.-J., Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, WPg 1967, S. 537 ff.: S. 547.

bilanz irgendeiner Prüfungspflicht zur Zeit nicht unterliege, doch werde wohl in einer derartig prekären Situation der WP stets vom Vorstand oder dem Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft als Berater zugezogen werden[1]. Der Wirtschaftsprüfer soll also bei der Überschuldungsregelung nicht im Interesse der Gläubiger fungieren, sondern als Berater der zu kontrollierenden Verwaltung.

Im WP-Handbuch wird in den verschiedenen Auflagen und zum Teil auch an verschiedenen Stellen derselben Auflage unterschiedlich Stellung bezogen.

In den Auflagen von 1935[2] und 1936[3] wird ohne eigene Stellungnahme auf Ausführungen von Wehler[4] verwiesen. Wehler hält eine Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers für die Bewertung in der Überschuldungsbilanz nur insofern für gegeben, wie die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften anwendbar seien, was nach seiner Ansicht beim Anlagevermögen der Fall ist, nicht dagegen beim Umlaufvermögen. - Wenn aber die Überschuldungsvoraussetzungen nicht vollständig geprüft werden, kommt weder eine Testateinschränkung wegen Verletzung der Vorstandpflichten zur Konkursanmeldung, noch wegen unterlassener Berichterstattung über die Überschuldung in Betracht. Eine Prüfung, die nicht zu einer Testateinschränkung führen kann, ist aber für den Gläubiger wertlos.

1937 wird zum Teil die Stellungnahme Dürings übernommen. "Verantwortlich für die Frage, ob die Voraussetzungen des § 240 HGB gegeben sind, ist allein der Vorstand. Es ist nicht Aufgabe des Bilanzprüfers, seinerseits auf die Stel-

---

(1) Pribilla, M.G., Die Überschuldungsbilanz, KTS 1958, S. 1 ff, und S. 17 ff.: S. 6.

(2) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, a.a.O., S. 295.

(3) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1936, Hrsg.: Mönckmeier, O., Leipzig 1935: S. 253.

(4) Wehler, E., Zur Auslegung des § 240 HGB, WT 1934, S. 447 ff.: S. 450.

lung des Konkurseröffnungsantrages oder auf die Einberufung der Generalversammlung hinzuwirken." Es wird lediglich eine Pflicht des Bilanzprüfers bejaht, den Vorstand auf das Vorliegen einer Überschuldung aufmerksam zu machen, "besonders, wenn es sich um die Konkursanmeldung handelt". Außerdem sei ein Hinweis im Prüfungsbericht erforderlich(1). Die Funktion des Wirtschaftsprüfers besteht hiernach darin, die Geschäftsleitung über ihre eigenen Verstöße gegen Gläubigerschutzbestimmungen zu informieren, statt die Gläubiger zu informieren, damit diese die entsprechenden Maßnahmen einleiten können.

1940 wird im Kapitel über den Bestätigungsvermerk ausgeführt, bei Vorliegen einer "lediglich formalrechtlichen Überschuldung" (nach den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften) bestünden keine Bedenken gegen die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerks(2). Jedoch sei der Vermerk einzuschränken, sobald es sich um eine "materielle Überschuldung" handelt(3). Dagegen wird im Kapitel über "Unterbilanz und Überschuldung" die Stellungnahme von 1937 wiederholt.

1951 heißt es im Kapitel über den Bestätigungsvermerk: "Bei Überschuldung im konkursrechtlichen Sinne, deren Vorhandensein im Rahmen einer Pflichtprüfung beachtet werden muß, ist eine Einschränkung oder ein Zusatz im Bestätigungsvermerk erforderlich"(4). In dem Kapitel über Unterbilanz und Überschuldung wird wieder nur gefordert, den Vorstand aufmerksam zu machen und im Prüfungsbericht auf die Überschul-

---

(1) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1937, Hrsg.: Mönckmeier, O., Leipzig 1937, S. 283.

(2) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1940, Hrsg.: Mönckmeier, O., Leipzig 1940, S. 411 f.

(3) a.a.O., S. 412.

(4) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1940, Leipzig 1940, S. 480.

dung hinzuweisen. "Der Bestätigungsvermerk kann jedoch uneingeschränkt erteilt werden"(1).

Diese Stellungnahmen wurden unverändert in die Jahrbücher 1954(2) und 1959(3) übernommen, auch mit den Unterschieden an beiden Stellen.

In der Ausgabe von 1963 wurde die Stellungnahme im Kapitel über den Bestätigungsvermerk geändert. "Bei Überschuldung im konkursrechtlichen Sinne ist, da der Jahresabschluß als solcher ordnungsmäßig ist, eine Einschränkung nicht notwendig, wohl aber ein Zusatz zum Bestätigungsvermerk"(4). Der Nebensatz "deren Vorhandensein im Rahmen einer Pflichtprüfung beachtet werden muß", wurde gestrichen(5).

1968 heißt es im Kapitel über den Bestätigungsvermerk: "Der hier gegebenen Problematik wird nur eine sehr eingehende Berichterstattung des Vorstandes im Geschäftsbericht gerecht, die vom Abschlußprüfer äußerst kritisch zu beurteilen ist". Der Vorstand habe nicht nur zu berichten, wenn eine Unterbilanz oder Überschuldung "tatsächlich vorlag", sondern auch, wenn diese "nur scheinbar gegeben war". "Ist die Berichterstattung unzulänglich, so muß das Testat eingeschränkt oder versagt werden"(6).

Im Kapitel über Unterbilanz und Überschuldung wird der Zusatz eingefügt: "wenn allerdings im Geschäftsbericht über die Vermögenslage nicht zutreffend berichtet wird, ergibt

---

(1) a.a.O., S. 574.

(2) Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, Hrsg. IdW, Düsseldorf 1954, S. 510 und S. 648.

(3) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, Hrsg. IdW, Düsseldorf 1959, S. 612 und S. 770.

(4) Karoli, R., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963: Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1963, Bd. I, S. 479.

(5) Zilias, U., Pleines, P., Götz, J.: in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 788.

(6) Karoli, R., Karoli, H., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1968, S. 763.

sich eine Testateinschränkung unter diesem Gesichtspunkt"[1]. Damit wird erstmalig seit 1939 wieder eine leidlich einheitliche Stellungnahme abgegeben.

Im Kommentar der Wirtschaftsprüfer Adler, Düring und Schmaltz wird zunächst die Stellungnahme von WP Düring übernommen. Die Neuauflage von 1957 bringt insofern eine Neuerung, als "mit Rücksicht auf die besonderen Folgen für die Gesellschaft und für die Allgemeinheit" ein Hinweis auf das Vorliegen einer Überschuldung für "zweckmäßig" gehalten wird, "wenngleich der Abschlußprüfer nicht verpflichtet ist, seinerseits die Stellung des Konkursantrages zu veranlassen"[3].

Zusammenfassend ergibt sich aus diesen Stellungnahmen, daß die Gläubiger sich keineswegs darauf verlassen können, daß der Wirtschaftsprüfer stets prüft, ob eine Überschuldung vorliegt. Eindeutig wird eine solche Prüfungspflicht nur von WP Warneke und WP Martens bejaht. WP Karoli will in seiner neueren Stellungnahme die Prüfung der Überschuldung davon abhängig machen, ob die Unternehmung lebensfähig ist, wofür er allerdings ebenfalls die Prüfungspflicht des Abschlußprüfers bejaht. Adler/Düring/Schmaltz empfehlen einen Hinweis im Testat. Pribilla lehnt jede Prüfungspflicht im Zusammenhang mit der Überschuldungsbilanz ab und sieht in der prekären Situation nur die Chance für Beratungsaufträge für den Wirtschaftsprüfer. WP Düring und WP Karoli in ihrer früheren Stellungnahme ließen Zweifelsfragen der Prüfungspflicht offen. Unklarheiten und Widersprüche kennzeichneten auch die Stellungnahmen im Wirtschaftsprüfer-Handbuch. Kein Wirtschaftsprüfer forderte eine Berichterstattung über die Vermögenslage bereits dann, wenn die Überschuldung droht, aber noch nicht eingetreten ist.

---

(1) Zilias, U., Götz, J., Wenders, K., in Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 1246.

(2) Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K., Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2. (unveränd.) Auflage, Stuttgart 1948, Tz. 13 zu § 140 und Tz. 67 zu § 135.

(3) Dies.: 3. Auflage, Stuttgart 1957, Tz. 10 zu § 140.

In den meisten Stellungnahmen wird der Ausspruch Dürings wiederholt, es sei nicht Aufgabe des Wirtschaftsprüfers, auf die Stellung des Konkurseröffnungsantrages hinzuwirken. Nun hat niemand verlangt, daß der Wirtschaftsprüfer selbst zum Gericht gehen soll, um diesen Antrag zu stellen; es wäre somit überflüssig, dies besonders hervorzuheben. Der Satz könnte aber auch so verstanden werden, daß der Wirtschaftsprüfer gar keine Funktionen im Rahmen der Überschuldungsregelung zu übernehmen hat, also auch nicht die Funktion, die Gläubiger über das Ausmaß der Verschuldung bzw. Überschuldung zu informieren, damit diese die entsprechenden Sanktionen beschließen bzw. überhaupt Dispositionen über ihr Kreditengagement auf einer sicheren Grundlage treffen können. Sollte dieser Eindruck hervorgerufen werden?

2. Kriterien der Wirtschaftsprüfer zur Ermittlung der Überschuldung

Für die Aktienrechtsreform 1965 initiierte das IdW den Gesetzänderungsvorschlag, in § 83 (2) AktG 1937 den Zusatz einzufügen, daß bei der Ermittlung der Überschuldung die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften nicht maßgeblich sein sollten[1]. Zur Begründung wurde angeführt, der Konkurseröffnungsantrag sei nur gerechtfertigt, wenn die "echten" Vermögenswerte in ihrem "wahren" Wert die "echten" Schulden nicht mehr decken[2]. Ein Vorschlag, wie diese "echten" und "wahren" Werte ermittelt werden sollten, wurde mit dem Vorschlag nicht verbunden.

Die Einführung einer solchen Bestimmung wurde schon bei der Aktienrechtsreform von 1897 erwogen. Bei der damaligen Diskussion ging es darum, ob nicht die Überschuldung auf Basis

(1) IdW, Arbeitskreis Aktienrechtsreform, Vorschläge zur Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1956, S. 20.

(2) a.a.O., S. 21.

von Veräußerungswerten zu ermitteln ist, statt auf Basis der aktienrechtlichen Wertansätze, die im wesentlichen zur Verhütung der vorzeitigen Verteilung von Gewinnen geschaffen worden seien[1]. Die Zugrundelegung der Veräußerungswerte wurde aber abgelehnt, weil die Ermittlung zu problematisch sei. "Es sei das zum Theil eine unlösbare Aufgabe", stellte der Kommissionsbericht fest, und führt als Beispiel den Fall einer Eisenbahngesellschaft an, die ihre Schienenanlagen zum Veräußerungswert anzusetzen hätte. Ferner wurde eingewandt, daß die Zugrundelegung von Veräußerungswerten unerträgliche Konsequenzen haben würde. "Man dränge eine Reihe solider Unternehmen in Schwierigkeiten in Zeiten von Krisen, bei plötzlicher Entwerthung zum Konkurs, obwohl bei vernünftiger Erwägung vorausgesehen werden könne, daß nur eine vorübergehende Entwerthung eingetreten sei"[1].

Die Ermittlung der Überschuldung nach den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften wurde also damals zugelassen, weil der Gesetzgeber die Konsequenzen einer Ermittlung auf Basis von Veräußerungswerten als zu hart empfand.

Weshalb wollen die Wirtschaftsprüfer die aktienrechtlichen Vorschriften für die Überschuldungsermittlung nicht anwenden? Ging es ihnen darum, die Mängel der aktienrechtlichen Vorschriften zur Gewährleistung eines ausreichenden Gläubigerschutzes zu beseitigen und die Überschuldung anhand eines Liquidationsstatus zu ermitteln? - Denn dieser wäre theoretisch das richtige Rechnungsinstrument, obwohl an der Praktikabilität dieses Instruments Zweifel berechtigt erscheinen, wie aus der oben zitierten Gesetzesbegründung hervorgeht. Durch die Überschuldungsregelung soll das Gesamtvermögen der Disposition der Gläubiger überantwortet werden, wenn nur noch mit

---

(1) Bericht der XVIII. Kmmission über den Entwurf eines HGB sowie den Entwurf eines Einführungsgesetzes zu demselben, Reichstag, 9. Legislaturperiode, IV. Session 1895/97, in: Die gesamten Materialien zu den Reichs-Justizgesetzen, Hrsg.: Hahn, C., Mugdan, B., 6. Bd., Materialien zum Handelsgesetzbuch, Berlin 1897, S. 532 ff. S. 595.

Vermögen in Höhe der Schulden gewirtschaftet wird[1]. Das heißt, daß die Begriffe "Vermögen" und "Schulden" nicht mehr in Bezug auf das Entscheidungsfeld der Anteilseigner, sondern in Bezug auf das der Gläubiger zu definieren sind. Die ursprünglich geplante Verwendung dieses Vermögens ist nur noch insofern relevant, wie die Gläubiger bereit sind, den Betrieb fortzuführen oder andere Personen zu finden wären, die für die Gesamtübernehme einen Preis zahlen würden, der den Zerschlagungswert übersteigt. Hierfür müßten konkrete Anhaltspunkte bestehen.

a. Über die Konkurseröffnung wird unter der Prämisse der fortführung entschieden

WP Fluch sieht in dem Zustand der Überschuldung einen "Gradmesser der Lebensfähigkeit". "Der Gesetzgeber sieht unter anderem in der Überschuldung das Zeichen, daß das Unternehmen seine betriebliche Aufgabe nicht mehr erfüllt und daß deshalb seine Auflösung (freiwillige oder zwangsläufige) geboten ist (§ 240 HGB)." Zu der Frage, ob Reproduktions- oder Realisationswerte in der Überschuldungsbilanz anzusetzen sind, führt er aus: "Dies hängt ganz davon ab, welchen Zweck man bei der Fertigung der Überschuldungsrechnung verfolgt. Der häufigste ist, zu untersuchen, ob und in welchem Umfang das Rohvermögen noch zur Befriedigung der Gläubiger ausreicht (Quotenberechnung). In diesem Falle sind die Realisationswerte angebracht"[2]. Möglicherweise ist hier nicht die Überschuldungsermittlung, sondern die Konkurseröffnungsbilanz gemeint. Die Stellungnahme ist unklar.

WP Düring ist der Ansicht, für die Ermittlung der Überschuldung könnten nicht die Grundsätze angewandt werden, die für eine Konkurseröffnungsbilanz gelten, weil eine

---

(1) Eine ausführliche Erörterung findet sich bei Eschrich, A., Bilanzierung als Instrument zum Schutze von Gläubigern, Diss. Saarbrücken 1969, insbes. S. 32 ff.

(2) Fluch, Eignet sich die Bilanz zur Darstellung der Vermögenslage?, WT 1935, S. 11.

derartige Bilanz nur aufgestellt würde, um zu prüfen, "wie unter dem Gesichtspunkt der Liquidation im Falle des Konkurses das Vermögen bewertet werden kann." Die Konkurseröffnung sei vielmehr davon abhängig zu machen, "ob nach den gegebenen Verhältnissen und unter Berücksichtigung aller Umstände das Unternehmen auf die Dauer in der Lage ist, seinen Verpflichtungen den Gläubigern gegenüber aus dem gegebenen Vermögen nachzukommen"(1).

WP Mathews sieht in der Jahresbilanz eine "reine Gewinnermittlungsbilanz", deren Bewertungsgrundsätze für die Überschuldungsermittlung nicht maßgebend sind, denn es solle ermittelt werden, ob die Unternehmung überhaupt lebensfähig ist und fortgesetzt werden kann(2).

WP Pribilla tritt dafür ein, die Überschuldung auf Basis der Fortführungshypothese zu ermitteln, weil noch nicht feststehe, ob liquidiert werden soll. Die Fortführungshypothese dürfe allerdings nicht generell zugrundegelegt werden, sondern es müsse eine Prüfung vorgeschaltet werden, ob das Unternehmen als Ganzes fortgeführt oder veräußert werden könne und ob gegebenenfalls nach Reorganisation und Sanierung das Unternehmen einen Ertrag erwirtschaften könne. Nur bei positivem Ergebnis dieser Prüfung könne man die "Betriebsbestehenswerte" zur Grundlage der Vermögens- und Schuldenaufstellung machen(3).

Der Gedankengang wird von WP Karoli im WP-Handbuch weiter vertieft. Die Bewertung habe unter Berücksichtigung der Fortführung zu erfolgen, wenn der Vorstand aufgrund "sorgfältiger betriebswirtschaftlicher Analyse der Rentabilität des Unternehmens und fundierter Erwartungen hinsichtlich der künftigen Entwicklung" zu der Überzeugung gelangt, "daß die Gesellschaft auf die Dauer lebensfähig ist und auf ab-

---

(1) Düring, W., a.a.O., S. 168.

(2) Mathews, K., Zahlungsunfähigkeit, Zahlungseinstellung und Überschuldung, WPg 1950, S. 250 ff.: S. 254.

(3) Pribilla, M.G., a.a.O., S. 5.

sehbare Zeit nicht mit einer Liquidation gerechnet werden muß." Führe die Untersuchung dagegen zu dem Ergebnis, daß die Gesellschaft "auf die Dauer nicht existenzfähig" ist, oder ist die Liquidation aus anderen Gründen zu erwarten, so müßten in der Überschuldungsbilanz die Tageswerte unter Berücksichtigung der Realisierbarkeit zum Stichtag angesetzt werden(1).

Es wird also in allen Ausführungen bewußt die Fortführung als Bewertungshypothese zugrunde gelegt. Der Grundgedanke ist dabei der, daß die Liquidationshypothese deshalb nicht in Betracht komme, weil noch nicht über die Liquidation entschieden worden ist. Fraglich ist, warum denn niemand umgekehrt argumentiert hat, daß nämlich die Fortführungshypothese nicht gewählt werden könne, weil noch nicht über die Fortführung entschieden worden ist, wo doch dieser Zirkelschluß ebenso naheliegt wie der von den Wirtschaftsprüfern zugrundegelegte. Eine Entscheidung kann nicht vom Ergebnis der Entscheidung abhängig gemacht werden. - Muß nicht von vornherein die Ernsthaftigkeit von Bemühungen bezweifelt werden, die Überschuldung zu ermitteln, wenn diese Ermittlungen unter der Prämisse durchgeführt werden, daß die Unternehmung fortgeführt werden kann bzw. "lebensfähig" ist, wo doch ein mögliches Untersuchungsergebnis die Notendigkeit der Konkurseröffnung sein soll?

b. Wozu noch eine Überschuldungsbilanz?

Düring wollte die Überschuldung nach dem Kriterium der dauernden Zahlungsfähigkeit, Pribilla nach der Ertragsfähigkeit, Fluch, Mathews und Karoli wollten als Kriterium die "Lebensfähigkeit" zugrunde legen. Als Rechnungsinstrument sollte jedoch stets die Bilanz dienen, statt, wie es dem Kriterium Dürings entsprochen hätte, der Zahlungsplan oder,

---

(1) Karoli, R., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 479.

wie es dem Kriterium Pribillas entsprochen hätte, eine Zukunftsertragsrechnung oder, nach dem Kriterium der Lebensfähigkeit, der Zahlungsplan und die Ertragsrechnung. Dies erklärt sich daraus, daß im Gesetz ausdrücklich vorgeschrieben wird, daß die Überschuldung durch Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden zu ermitteln ist.

Welche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sollten hierbei Anwendung finden?

c. Ausweitung der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrenzen

Das aktienrechtliche Niederstwertprinzip soll nach übereinstimmender Ansicht nicht gelten(1). WP Warneke führt hierzu aus, daß bei dessen Gültigkeit trotz eines aktiven Vermögenssaldos "zu einer so schwerwiegenden Operation wie der Einleitung eines Konkursverfahrens und damit zur Vernichtung von Produktionsstätten geschritten werden muß, deren Erhaltung sowohl im Gläubiger- und Aktionärsinteresse als auch im Interesse des volkswirtschaftlichen Ganzen liegen kann." Richtig sei hier der Ansatz des Verkaufspreises abzüglich der Vertriebskosten "im normalen Verlauf der Dinge"(1). Düring hält bei "überbewerteten Anlagen" eine Beibehaltung des Wertansatzes für zulässig, wenn nach der "voraussichtlichen Entwicklung die Abschreibung auch der überbewerteten Ansätze gewährleistet ist"(2). Mathews vertritt die Ansicht, das Anlagevermögen könne bei entsprechen guter Wirtschaftslage aufgewertet und müsse bei schlechter Wirtschaftslage abgewertet werden: "Nur sollte über den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungswert nicht hinausgegangen werden"(3). Immaterielle Wirtschaftsgüter kön-

(1) Düring, W., a.a.O., S. 168; Warneke, H., a.a.O., S. 34; Mathews, K., a.a.O., S. 254; Pribilla, M.E., a.a.O., S. 18; Wirtschaftstreuhänder Jahrbuch 1935, a.a.O., S. 294.

(2) Düring, W., a.a.O., S. 168.

(3) Mathews, K., a.a.O., S. 254.

nen nach übereinstimmender Meinung aktiviert werden[1]. Düring schränkt ein, sie müßten "gewinnbringend" sein[2]. Pribilla schränkt bei Patenten, Lizenzen und Markenrechten ein, es müsse sich um verkehrsfähige Rechte handeln[3], erklärt dann aber auch Betriebseinrichtungskosten für aktivierbar, "sofern sie für den Fortbestand des Betriebes noch einen Wert darstellen" und Entwicklungskosten, "wenn nachgewiesen werden kann, daß ein greifbares Entwicklungsergebnis vorhanden ist"[4]. Die Aktivierbarkeit des Firmenwerts wird von Düring abgelehnt, weil anderenfalls die Zahlungsunfähigkeit praktisch als alleiniger Konkursgrund verbleibe[5]. Warneke hält ihn "in angemessenem Umfang" für aktivierbar, "wenn aufgrund der zu erwartenden zukünftigen Rentabilität eine Beseitigung der Überschuldung in absehbarer Zeit möglich erscheint"[6]. Demnach hält er offenbar eine Überschuldung für gegeben, auch wenn ein ausreichender Firmenwert vorhanden ist. Es geht ihm darum, die Chance ihrer künftigen Beseitigung zuzulassen, ohne daß die konkursrechtlichen Konsequenzen zu ziehen sind. - Mathews ist wie Düring der Ansicht, daß bei einer Aktivierbarkeit des Firmenwertes die Konkursanmeldungen wegen Überschuldung stark zurückgehen würden. Jedoch: "Ob das gesamtwirtschaftlich gesehen auf die Dauer ein Erfolg und zweckmäßig wäre, dürfte nicht zweifelhaft sein, wenn man bedenkt, daß die Schätzung der Rentabilitätsaussichten durch die Unternehmungsleiter aus gutem Grund recht hoch ausfallen würde. Darin, daß das Gesetz die Überschuldung als Konkursgrund allein schon ausreichend sein läßt, ist den allein auf das Gesellschaftsvermögen angewiesenen Gläubigern eine nicht zu hoch

---

(1) Düring, W., a.a.O., S. 168; Warneke, H., a.a.O., S. 34; Mathews, K., a.a.O., S. 254, Pribilla, M.E., a.a.O., S. 18 f.

(2) Düring, W., a.a.O., S. 168.

(3) Pribilla, M.E., a.a.O., S. 18.

(4) a.a.O., S. 19.

(5) Düring, W., a.a.O., WPg 1949, S. 193.

(6) Warneke, H., a.a.O., S. 34

zu veranschlagende Sicherung gegeben"[1]. Er begründet also eine wesentliche Abschwächung der Gläubigerschutzregelung damit, daß die Gläubiger schon durch das Bestehen des Gesetzes ausreichend geschützt seien, weshalb man nicht auch noch dafür sorgen müsse, daß die Regelung in vollem Umfang angewendet wird.

Pribilla nimmt zu der Frage nicht eindeutig Stellung. Die "theoretische Überlegung", die Zukunftsaussichten für die in der Krise befindliche Unternehmung rechnerisch zu ermitteln und bilanzmäßig darzustellen, hält er für richtig, "doch werden ihr in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten entgegenstehen. Diese letztere Tatsache spricht an sich nicht gegen die Theorie. Nur wäre zu fragen, ob es in der Bilanzpraxis auch für die Überschuldungsbilanz vertretbar ist, Zukunftserträge oder Zukunftsverluste in kapitalisierter Form in eine Bilanz einzustellen, deren wesentlicher Zweck es ist, Gegenwartswerte für den Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz zu ermitteln"[2].

Mathews vertritt im Gegensatz zu Düring die Ansicht, man könne die Rentabilitätsaussichten nicht deshalb unberücksichtigt lassen, weil dann "in vielen Fällen nicht mehr mit genügender Sicherheit bestimmbar sein wird, ob tatsächlich Überschuldung im Sinne des § 83 Abs. 2 vorliegt". Hieraus könne nur die Konsequenz gezogen werden, die Überschuldung als Konkursgrund fallen zu lassen[3].

Die Ermittlung der Überschuldung auf Basis der Fortführungshypothese wirkt sich auch auf der Passivseite der Bilanz aus. So wird die Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichs-

---

(1) Mathews, K., a.a.O., S. 255.
(2) Pribilla, M.E., a.a.O., S. 8.
(3) Mathews, K., a.a.O., S. 254.

gesetz zwar von Pribilla als "echte Kapitalschuld" anerkannt[1]. Wenn aber die Voraussetzungen für das Fortbestehen der Gesellschaft gegeben seien und demnach der Überschuldungsstatus unter dieser Hypothese aufgestellt werden könne, so sei es möglich, die Regelung für die Jahresbilanz auch in der Überschuldungsbilanz anzuwenden, d.h. die Vermögensabgabe nur zu vermerken, nicht aber zu passivieren[2]. Der Vermerk unter dem Strich ist hier aber deshalb verfehlt, weil für den Überschuldungsstatus keinerlei Publizitätsvorschriften existieren, es demnach überhaupt nicht um Ausweisfragen, sondern ausschließlich um Ermittlungsfragen geht - es sei denn, man bejaht eine Pflicht zur Veröffentlichung des Überschuldungsstatus im Rahmen der Lageberichtsdarstellung, was aber Pribilla ganz fern liegt.

Von den Verfassern des Wirtschaftsprüfer-Handbuches wird diese Konstruktion Pribillas nicht übernommen. Man schwächte auf andere Weise ab: da bei einem Fortbestand der Gesellschaft "in aller Regel" die Voraussetzungen für einen teilweisen oder vollen Erlaß der Vermögensabgabe nach der Verwaltungsanordnung des Bundesfinanzministers vom 19.7.1954 gegeben sein werden[3], müsse die Vermögensabgabe nur in Höhe des Betrages passiviert werden, der voraussichtlich nicht erlassen wird[4]. Von Pribilla war diese Antizipation

---

(1) Pribilla, M.W., a.a.O., S. 21.

(2) a.a.O. S. 22.

(3) Bundesminister für Finanzen, Verwaltungsanordnung über den Erlaß von Vermögensabgabe und Soforthilfeabgabe aus Billigkeitsgründen vom 19.7.1954, in: BStBl. 1954 I 380 ff. - Danach ist ein Schulderlaß wegen "außerordentlichen Vermögensverfalls" möglich, wenn das "Restvermögen" weniger als 50 % des "Ausgangsvermögens" beträgt und der Vermögensverlust nicht nur vorübergehender Natur ist (Tz. 12, S. 382). Wenn aber unter Einbeziehung der Vermögensabgabe Überschuldung vorliegt, ist diese Bestimmung nicht anwendbar, vielmehr kann dann nur nach den Erlaßregeln im Konkurs- oder Vergleichsverfahren vorgegangen werden (Tz. 32, S. 385).

(4) Zilias, U., Pleines, P., Götz, J., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 785.

Schulderlassen aus Billigkeitsgründen abgelehnt worden,
l nicht mit hinreichender Sicherheit mit ihnen gerechnet
den könne[1].

ı für die Kreditgewinnabgabe bejaht der Kommentar die Mög-
ıkeit, den Schulderlaß zu antizipieren, wenn die Voraus-
zungen des Fortbestandes gegeben sind[2].

sionsverpflichtungen, die von einer bestimmten Betriebs-
ehörigkeit abhängig gemacht wurden, hält Pribilla nur im
le der Anwendbarkeit der Fortführungshypothese für passi-
rungspflichtig[3]. Hier hat die Fortführungshypothese ein-
härtere Konsequenzen als die Liquidationshypothese. Dem
tschaftsprüferhandbuch zufolge kann jedoch bei der Passivie-
g der Umstand berücksichtigt werden, daß in Notlagen re-
ıäßig Kürzungen der Pensionen, auch der bereits laufenden,
ässig sind, was auch bereits von den Arbeitsgerichten an-
annt worden sei[4]. In gewissem Umfang ist dies zutref-
d. Wie Hueck/Nipperdey berichten, sieht die neuere Recht-
echung im Ruhegeld "eine freiwillige Fürsorgeleistung"
nicht mehr einen Teil des Lohnes wie die ältere Recht-
echung. Deshalb "muß der Arbeitnehmer kraft seiner Treue-
icht auch seinerseits zu einem Opfer bereit sein, sofern
solches Opfer im Interesse der Erhaltung des Betriebes,
ihm das Ruhegeld zahlt, nötig ist"[5]. Diese Theorie
sozial und nicht ökonomisch handelnden Unternehmer (dies
Positionen, die gewöhnlich ein zehntel der Bilanzsumme
machen!) wird allerdings nicht so weit vertreten, wie im
·tschaftsprüfer-Handbuch unterstellt wird. Die Verbind-

Pribilla, M.E., a.a.O., S. 21.

Zilias, U., Pleines, P., Götz, J., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 786; Verwaltungsanordnung des Bundesministers der Finanzen v.2.3.1958 in: BStBl. 1956 I S. 64.

Pribilla, M.E., a.a.O., S. 22.

Zilias, U., Pleines, P., Götz, J., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 787.

Hueck, A., Nipperdey, H.C., Lehrbuch des Arbeitsrechts, 7. Aufl., Berlin Frankfurt 1963, S. 492 ff.

lichkeit soll weiterbestehen und erfüllt werden, wenn es die Lage zuläßt[1], so daß auch die Passivierungspflicht unter der Fortführungshypothese bejaht werden müßte. - Außerdem besteht auch hier das Problem der Antizipation von Schulderlassen.

d. Ergebnis

Die Bemühungen der Wirtschaftsprüfer zielten also nicht - um auf die oben gestellte Frage nach dem Sinn des Gesetzänderungsvorschlages zurückzukommen - auf eine Verbesserung des Gläubigerschutzes durch eine schärfere Fassung des Überschuldungskriteriums ab, wie es das Ziel des gleichlautenden Reformvorschlages von 1897 gewesen ist, sondern ganz im Gegenteil auf eine Einengung des Überschuldungstatbestandes gegenüber der Ermittlung nach den aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen. Man legte der Bewertung die Hypothese der Fortführung zugrunde, die die Liquidation, die oft im Konkursverfahren notwendig wird, von vornherein ausschließt. In den Einzelfragen der Bewertung gingen die Wirtschaftsprüfer unterschiedlich weit, jedoch stets über die aktienrechtlichen Grundsätze hinaus. So wurde die Überbewertung des Anlagevermögens bei entsprechenden Ertragserwartungen oder bei günstiger Konjunktur gebilligt. Immaterielle Wirtschaftsgüter sollten aktivierbar sein, wenn sie einen Wert für das Unternehmen haben. Hinsichtlich des Firmenwerts war man geteilter Meinung. Es wurde die Nichtpassivierung von Schuldpositionen wie der Vermögensabgabe und der Pensionsverpflichtungen für zulässig erklärt.

Das Ergebnis dieser Entscheidungen, die Einengung des Überschuldungstatbestandes, wurde unabhängig von der Herleitung positiv beurteilt, wobei man sich insbesondere auf die volkswirtschaftlichen Schäden der Konkurseröffnung berief. In Wirklichkeit wird die Frage hier ausschließlich aus der Perspektive der Unternehmensleitungen gesehen, der Auftrag-

(1) Hueck, A., Nipperdey, H.C., a.a.O., S. 492 ff.

geber der Wirtschaftsprüfer in der Praxis. Welche volkswirtschaftlichen Unterschiede bestehen denn, wenn Konkurseröffnungen bereits stattfinden, wenn noch eine annähernd vollständige Auszahlung der Gläubiger möglich ist oder erst dann, wenn nur noch Quoten von etwa 10 % ausgezahlt werden, wie es derzeit der Fall ist?

Volkswirtschaftliche Verluste entstehen nicht dadurch, daß Dispositionsbefugnisse über Vermögensgesamtheiten auf andere Personen übertragen werden, wie es nach der Konkursregelung geschieht. Dem möglichen Verlust des bisherigen Eigentümers entspricht ein Gewinn des Erwerbers in genau derselben Höhe. Die Zerschlagung der Vermögensgesamtheiten, mit der die Konkursregelung perhorresziert wird, ist in der Konkursordnung nirgends vorgeschrieben und sie findet regelmäßig auch nicht statt, wenn die Vermögensgesamtheit noch einen Ertragswert aufweist, der den Zerschlagungswert übersteigt. Andernfalls ist die Zerschlagung der Gesamtheit aber volkswirtschaftlich von Nutzen[1].

---

(1) Volkswirtschaftliche Verluste können aber daraus entstehen, daß durch ein Hinausschieben der Konkursgrenze das Unternehmerrisiko auf die Gläubiger übertragen wird und damit die Krisenanfälligkeit der Gesamtwirtschaft erhöht wird. - Weiterhin ist mit der Verlagerung des Unternehmerrisikos regelmäßig die Verlagerung der Dispositionsbefugnisse verbunden. Der Unternehmer ist doch längst nicht mehr Herr im eigenen Haus, wenn er die Zahlungen einstellt! Lange vorher werden ihm die Dispositionsbefugnisse in Grundfragen via Auflagen, Kontroll- und Genehmigungsrechte entzogen. Das wird - gesamtwirtschaftlich - die Qualität der Unternehmerentscheidungen gewiß nicht erhöhen (Vgl. hierzu insbesondere: Stützel, W., Commercial Banks in Relation to Medium - and Long - Term Credit, International Banking Summer School, o.O. 16.9.1963).
Die Konkurseröffnung erst bei niedrigen und niedrigsten Vermögensquoten führt notwendig zur Benachteiligung von Gläubigern, die sich keine speziellen

Fortsetzung S. 51.

Die von den Wirtschaftsprüfern vorgeschlagenen Kriterien zur Überschuldungsermittlung implizierten ganz erhebliche Schätzungs- und Ermessensspielräume, die dazu führen können, daß "in vielen Fällen nicht mehr mit genügender Sicherheit bestimmbar sein wird, ob tatsächlich Überschuldung ... vorliegt." Insbesondere gilt das für das Kriterium der "Lebensfähigkeit", zu dem Krause von der Treuhand AG Köln schon 1935 - in einem anderen Zusammenhang - bemerkte: "Die Möglichkeit, daß ein Unternehmen in Konkurs oder in Liquidation geht, ist eine praktisch nicht abzuschätzende Angelegenheit. Vielmehr würden sämtliche Wirtschaftsführer, wenn man sie etwa zur Abschätzung der Konkursmöglichkeit auffordern würde, diese Möglichkeit nicht bewerten wollen"(1).

3. Kritik der Wirtschaftspresse an der Praxis der Testaterteilung bei Unternehmenskrisen und Zusammenbrüchen

WP Schwarz führt auf der Fachtagung der IdW 1966 Klage darüber, daß im Zusammenhang mit Konkursen von der Wirtschaftspresse oft gefragt werde, was denn das Testat des Wirtschaftsprüfers noch wert sei(2). Auf welche Fälle bezogen sich diese Anschuldigungen?

Sicherheiten ausbedingen können, typischerweise also von Kleingläubigern, und impliziert damit eine ungleiche Risikobelastung von Groß- und Kleingläubigern mit all ihren negativen gesamtwirtschaftlichen Konsequenzen. - Solche volkswirtschaftlichen Folgen einer Preisgabe der Überschuldungsregelung wurden in der Diskussion nirgends erwähnt.

(1) Krause, A., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig 1935, S. 64.

(2) Ringleb, G., Meilicke: "Was ist das WP-Testat noch wert?", HaBl. v. 9.11.1965; Schwarz, M., Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht von der Fachtagung des IdW. 1966, Düsseldorf 1966, S. 105 ff.: S. 110 f.

Beim Konkurs der Siemens Glas AG 1957 stellte sich heraus, daß die Verwaltung in den vergangenen Jahren die Abschreibungssätze, die mit 11 bis 13 % schon um einiges hinter den bei vergleichbaren Unternehmen üblichen Sätzen von 15 bis 20 % zurücklagen, auf 6 bis 8 % gesenkt hatte(1), daß stille Reserven durch Verkäufe aufgelöst wurden, um anderweitige Verluste zu kompensieren(2) und daß Ostwerte aktiviert und Vermögensabgaben nicht passiviert worden waren(3). Das Testat für den Abschluß von 1956 war zwar eingeschränkt worden, jedoch nicht wegen eines der obigen Mängel, sondern wegen Mängeln der Finanz- und Anlagebuchführung, was nicht näher präzisiert wurde(3).

Beim Konkurs der Hamburger Kochen-Bank 1959 stellte der Konkursverwalter fest, daß die Bank wahrscheinlich schon 1956 überschuldet gewesen sei, obwohl noch ein Gewinn von 298.000 DM ausgewiesen wurde(4).

Beim Konkurs der Mechanischen Weberei Fischau AG stellte sich heraus, daß bilanzierte Warenbestände nicht vorhanden waren(5).

Auf der BMW-Hauptversammlung 1957 wurde ein Verlust von 6,53 Mio. DM bzw. 22 % des Grundkapitals bekannt(6). 1959 wurde im Gutachten der Treuarbeit mitgeteilt, daß eine Vermögensabgabeverpflichtung in Höhe von 16,15 Mio. DM nicht

---

(1) o.V., Das Leid mit den Stillen Reserven, DZ. v. 28.7.1957, Nr. 78

(2) o.V., War dieses Ende nötig?, HaBl. v. 23.7.1957, Nr. 111, S. 2.

(3) o.V., Die letzte HV der Siemens-Glas, DZ. v.25.7.1957, Nr. 77, S. 9.

(4) o.V., Unklarheiten im Kochen-Konkurs, FAZ v. 3.7.1959, Nr. 150, S. 12.

(5) o.V., Zu hohe Warenmengen eingesetzt, HaBl. v. 1o.5.1958, Nr. 108, S. 8.

(6) o.V., BMW setzt vor den Ertrag die Neuproduktion, DZ v. 21.7.1957, Nr. 102, S. 11.

passiviert wurde[1], was bedeutet, daß schon 1957 die Hauptversammlung wegen Verlustes von Vermögen in Höhe des halben Grundkapitals hätte einberufen werden müssen, wo die notwendigen Sanierungsmaßnahmen hätten getroffen werden können. Die Treuarbeit verneinte in ihrem Gutachten die Überschuldung deshalb, weil es sich bei der Vermögensabgabe um keine Substanzminderung, sondern um eine Ertragsbelastung handelte, sagte aber die Illiquidität voraus, falls keine Maßnahmen zur Behebung der Krise getroffen würden[1].

Als der Friess-Komplex 1959 in Konkurs ging, teilte der neue Wirtschaftsprüfer mit, daß die Friess-KG schon 1957 in Höhe von 2 Mio. DM überschuldet war.[2]

Beim Konkurs des Großeinkaufsverbandes Niedersachsen GmbH (NIESA) 1960 kam der Geschäftsführer in Untersuchungshaft, weil er den Jahresabschluß gefälscht hatte. Er hatte Warenbestände mit 2,2 statt mit 1,2 Mio. angegeben, ohne daß das vom Wirtschaftsprüfer moniert wurde[3].

Besonderes Aufsehen erregte die Praxis der Testaterteilung bei den Gesellschaften der Gruppe Boswau & Knauer.

Die Joh. Haag AG wurde insolvent, ohne daß zuvor die Hauptversammlung wegen Verlusts des halben Grundkapitals einberufen worden war[4]. Im Dezember 1963 wurde mitgeteilt, daß der Prüfer sofort mit der Prüfung des Abschlusses von 1962 (!) beginne[5].

---

(1) o.V., Weitere Zugeständnisse an die BMW-Aktionäre, DZ v. 2.12.1959, Nr. 205, S. 8.

(2) o.V., Der Frieß-Komplex in Konkurs, FAZ v. 5.5.1959, Nr. 103 S. 14.

(3) (1) o.V., Kritik an der Pflichtprüfung, HaBl. v. 5.12.1960, Nr. 233, S. 6.

(4) Wendt, K., Kleinaktionäre, hinters Licht geführt, Zt. v. 22.1.1965, Nr. 4, S. 19.

(5) o.V., Überraschung bei der Johannes Haag AG, HaBl. v. 12.12.1963, Nr. 238, S. 7.

An der Haag AG war die Gottfried Lindner AG beteiligt, die ausschließlich als Holding der Gruppe fungierte. In ihrer Bilanz vom 30.7.1963 war eine Beteiligung an der Boswau & Knauer AG zum Kurs von 170 ausgewiesen worden (unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens, weil man die Beteiligung den Aktionären verschweigen wollte), obwohl der Kurs von der Geschäftsleitung manipuliert wurde und bei Einstellung der Notiz bei 65 stand(1).

Im Februar 1964 meldete die Lindner AG Konkurs an mit einer Überschuldung von ca. 7 Mio. DM(2) bei einem Grundkapital von 2,9 Mio. DM. Auch hier hat es keine Verlustanzeige gegeben.

Bei Boswau & Knauer wurde 1963 ein Verlust von 1,8 Mio. DM nicht ausgewiesen, wodurch u.a. ein Kaufinteressent, die Deutsche Bauhütten GmbH, getäuscht worden war. Im Februar 1965 erfuhr der Käufer, daß der Verlust um 2,8 Mio DM höher war als erwartet. Aus "nachzuholenden Umstellungen" hätte das Reinvermögen um 1,74 Mio. DM korrigiert werden müssen, wurde auf der Hauptversammlung 1965 erklärt. Ferner sei der Wertansatz der Beteiligungen an der Saar-Bau-AG und der Simon-Bau-AG falsch gewesen(3).

Wegen der Bewertung der Simon-Bau-Beteiligung war es zum Konflikt mit dem Wirtschaftsprüfer gekommen. Die Curator Treuhand AG, vertreten durch WP Pribilla, wollte 1963 das Testat wegen dieses Wertansatzes einschränken und wurde

---

(1) o.V., Die Gottfried Lindner AG hat Konkurs angemeldet, FAZ v. 10.2.1965; Schmitz, H., Der kleine Mann hat das Nachsehen, HaBl. v. 12.1.1965.

(2) o.V., Wenig Hoffnung für die Lindner-Gläubiger FAZ v. 27.2.1965.

(3) HV-Stenogramm Boswau & Knauer, BddW v. 19.3.1965, Nr. 66, S. 5.

daraufhin abgewählt. Außerdem wurde ihr bei Haag und Lindner das Mandat entzogen(1). Als neuer Prüfer war die Interkontinentale Treuhandgesellschaft Düsseldorf vorgesehen, die zuvor in einem Gutachten den Wertansatz gebilligt hatte(2). Diese lehnte jedoch den Auftrag ab, als die Zusammenhänge in der Presse publiziert wurden. Der Auftrag wurde daraufhin WP Auffermann erteilt, der nach viermonatiger Prüfung zunächst ein uneingeschränktes Testat erteilte, dann aber bei einer erneuten Besprechung mit dem Vorstand sein Testat zurücknahm und statt dessen ein eingeschränktes Testat erteilte(3).

Die Abschreibung auf den Bilanzansatz der Simon-Bau hätte nach Meinung des Vorstandsmitglieds Hänchen das Ende bedeutet. Man wollte unbedingt einen Gewinn ausweisen. Demgegenüber äußerte der Vorsitzer des Aufsichtsrats Frenz, daß die völlige Aushöhlung des Unternehmens mit Sicherheit verhindert worden wäre, wenn man zu pari abgeschrieben hätte und die entsprechenden Konsequenzen gezogen hätte. WP Auffermann und der Abschlußprüfer der Simon-Bau Friedrich erklärten übereinstimmend, daß sie von den Organen von Boswau & Knauer und den Tochtergesellschaften getäuscht worden seien(4). Die letztere Aussage erscheint jedoch in Anbetracht der Tatsache, daß der abgewählte Wirtschaftsprüfer bereits wegen dieses Wertansatzes das Testat einschränken wollte, unverständlich. Auffermann hatte sich zudem bei seiner Beurteilung ausschließlich auf das Bewertungsgutachten der Interkontinentalen Treuhandgesellschaft gestützt, bei der, wie oben erwähnt, begründeter Verdacht bestand, daß sie über das Gutachten an das Mandat kommen wollte. Zudem stützte sich auch dieses Gutachten nicht auf eigene Ermittlungen

---

(1) o.V., Boswau & Knauer und der Wirtschaftsprüfer, HaBl. v. 21.11.1963, Nr. 223, S. 6.

(2) o.V., Der Abschlußprüfer hatte den Prüfungsauftrag weitergegeben, FAZ v. 20./21.11.1963, Nr. 270.

(3) o.V., Hauptversammlungsstenogramm, a.a.O.

(4) Ringleb, G., Der Fall Boswau & Knauer im Lichte des Prüfungsberichtes, HaBl. v. 15./16.10.1965, Nr. 200

Bis Oktober 1966 hatte die Gewerkschaftsgruppe, die Boswau & Knauer übernahm, der Gesellschaft 46,5 Mio. DM zugeführt und damit gerade erreicht, daß bei einem Grundkapital von 10 Mio. DM die Verlustanzeige nach § 92 AktG vermieden werden konnte, wobei noch auf die Passivierung der Pensionsverpflichtungen verzichtet und die Beteiligung Simon-Bau immer noch über Wert zu pari bilanziert wurde, weshalb das Testat nunmehr eingeschränkt worden war(1).

Noch höhere Verluste mußte der Aktionär Thyssen bzw. die Thyssen-Bornemisza-Gruppe hinnehmen, als sie für 25 Mio. DM die absolute Mehrheit der Pintsch Bamag AG übernahm. In knapp zwei Jahren wurden 73 Mio. DM "investiert und verloren" wie berichtet wird, und Thyssen mußte noch 20 Mio. DM einschießen, um den Gläubigern eine Vergleichsquote von 35 % zu gewährleisten. Moniert wurde insbesondere der Gewinnausweis von Teilabrechnungen von Leistungen aus längerfristigen Verträgen, die sich später als Verlustgeschäfte herausstellten(2).

Bei der Schieß-AG wurden 1968 Wertberichtigungen von 6 Mio. DM unterlassen, um nach zwei dividendenlosen Jahren 5 % ausschütten zu können(3).

Beim Konkurs der Fasshold-Bank 1968 wurde eine Überschuldung festgestellt, obwohl die letzte Bilanz, die uneingeschränkt testiert worden war, mit einem Gewinn abschloß. Ferner war die Anzeigepflicht für Großkredite verletzt worden(4), deren Beachtung der Wirtschaftsprüfer ebenfalls zu kontrollieren hat.

---

(1) o.V., Boswau & Knauer und Bauhütte gehen eng zusammen, FAZ v. 21.10.1966, Nr. 245, S. 35.

(2) Brestel, H., Die Hauptversammlung von Pintsch Bamag wird lebhaft, FAZ v. 10.5.1968, Nr. 109, S. 18; o.V. 20 Millionen DM von Baron Thyssen für Pintsch Bamag, FAZ v. 27.10.1970, Nr. 249, S. 16.

(3) o.V., Wer trägt die Verantwortung im Fall Schieß? FAZ v. 6.8.1970, Nr. 179, S. 12; o.V., Die Schieß-Aktionäre vertrauen der jungen Vorstands-Mannschaft, HaBl. v. 10.8.1970, Nr. 150, S. 7.

(4) o.V., Fasshold-Bank schließt die Schalter, HaBl. v. 15./16.11.1968, Nr. 222.

Bei der Vereinsbank Nürnberg wurde 1968 eine Wertberichtigung auf Hypothekenforderungen an die in Konkurs geratene Frankfurter Baufirma Freitag in Höhe von 15,8 Mio. DM erforderlich bei einem Grundkapital von 20 Mio. DM. Das Großengagement war weder im Geschäftsbericht erwähnt worden, noch waren in den Vorjahren Sonderabschreibungen für notwendig erachtet worden(1).

Bei der Real-Boden-Gruppe mußte 1968 das Konkursverfahren mangels Masse eingestellt werden. Es bestand der Verdacht, daß der Wirtschaftsprüfer fingierte Kapitalerhöhungen von 20.000 DM auf 3 Mio. DM und Veruntreuungen der Geschäftsführer in Höhe von 4,5 Mio. DM mit seinem Testat gedeckt hatte. Den Kapitalgebern war ein Schaden von 46 Mio. DM entstanden(2).

Soweit die Darstellung einiger von der Presse aufgegriffener Fälle, bei denen der Verdacht von Pflichtverletzungen des Wirtschaftsprüfers bestand. Was besagen sie für die Kontrolle der Einhaltung der Überschuldungsregelung durch den Wirtschaftsprüfer?

Es ging in diesen Fällen nie um die Anwendung spezifischer, für die Überschuldungsermittlung geltender Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, sondern stets darum, daß die aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften nicht angewandt wurden. Es spielte keine Rolle, daß keine Liquidationswerte für das Anlagevermögen angesetzt wurden, aber es wurde moniert, daß Abschreibungssätze unbeanstandet unter die branchenüblichen Sätze gesenkt werden konnten und daß stille Reserven unbeanstandet ebenso still aufgelöst werden konnten. Es spielte ferner eine Rolle, daß das Anschaffungswertprinzip nicht beachtet wurde bzw. daß es bei Konzernverhältnissen unbeanstandet umgangen werden konnte und schließlich spielte es eine Rolle, daß Schuldpositionen wie die Vermögensabgabe und Pensionsverpflichtungen nicht passiviert werden mußten.

---

(1) o.V., Folgerungen aus dem Freitag-Konkurs, HaBl. v. 29.5.1968.

(2) o.V., Real-Boden-Gruppe: Nur Schwindelfirmen, HaBl. v. 4.7.1968.

Dann waren Veruntreuungen von Gesellschaftsvermögen durch die Geschäftsführung vorgekommen, die den Verdacht nahelegten, daß die Wirtschaftsprüfer in dieser Hinsicht keine Kontrolle ausübten. Gelegentlich war auch die Kontrolle der Inventur mangelhaft. Wenn die Wirtschaftsprüfer in diesen Fragen die Interessen der Gläubiger vertreten hätten und sich im übrigen geweigert hätten, verspätet vorgelegte Bilanzen zu testieren, dann wäre ein Großteil der in der Presse erhobenen Vorwürfe vermieden worden.

II. Stellungnahmen zu Fragen der Ausschüttungsbegrenzung

Die Prüfung des Jahresabschlusses von Aktiengesellschaften zur Sicherstellung der Anwendung von Vorschriften, die für diesen Abschluß erlassen worden waren, war die Aufgabe, deretwegen der Berufsstand nach den Ereignissen der Weltwirtschaftskrise geschaffen wurde(1).

Diese Vorschriften standen ganz überwiegend unter der Zwecksetzung, die Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen zu begrenzen. So waren detaillierte Vorschriften für die obere Begrenzung des Wertansatzes von Aktivpositionen und für die untere Begrenzung des Wertansatzes von Passivpositionen ergangen, während die umgekehrte Begrenzung nur durch den allgemeinen Richtsatz bestimmt wurde, daß der Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewähren soll. "Soweit der Bewertung eine Höchstgrenze gezogen wird, haben die Vorschriften über den Wertansatz (allerdings), als der unversehrten Erhaltung des Grundkapitals und damit dem Schutz der Gläubiger dienend, zwingende Natur; denn insoweit dienen sie dem öffentlichen Interesse", wird in der Begründung zum Gesetzentwurf des Justizministeriums erklärt(2).

---

(1) Reichsjustizministerium, Entwurf ..., a.a.O., S. 115 f.
(2) a.a.O., S. 115.

Wie haben die Wirtschaftsprüfer die Gläubigerschutzfunktion, die ihrem Berufsstand hiermit in die Wiege gelegt wurde, verstanden und wahrgenommen? Dies soll anhand von Stellungnahmen der Berufsangehörigen zu einigen Punkten untersucht werden, wo der Gesetzgeber die Bilanzierungsregeln nicht klar fixiert hat, nach denen Sachverhalte, die das Haftungspotential mindern, auch den Ausschüttungsspielraum einengen, der von der Folge des Wiederauflebens persönlicher Haftung freigestellt ist(1). Dazu wurden Fragen der Begrenzung der Aktivierbarkeit und des Umfanges der Passivierungspflicht ausgewählt.

1. Stellungnahmen zum Umfang der Aktivierbarkeit in der Jahresbilanz

a. Gesetzesauslegung und Gesetzänderungsvorschläge

1) Was sind "Gründungskosten"?

Nach § 261 Nr. 3 HGB 1931 war die Aktivierung von "Gründungskosten" untersagt. Zuvor durften die "Kosten der Errichtung und Verwaltung" und nach dem Gesetz von 1870 durften die "Kosten der Organisation" nicht aktiviert werden. Der Begriffsinhalt dieser Termini war stets umstritten. Am ehesten ist anzunehmen, daß in allen Fällen derselbe Begriffsinhalt gemeint war, der nur durch die einzelnen Novellen deutlicher zum Ausdruck gebracht werden sollte(2), nämlich die Kosten, die für die Aufnahme der betrieblichen Leistungserstellung insgesamt anfallen, sofern keine als Anlage- oder Umlaufvermögen aktivierbaren Positionen geschaffen bzw. beschafft werden(3).

---

(1) Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 ff.: S. 323 f.; Eschrich, A., a.a.O., S. 43 ff.; Maluck, M., Funktionen der Eigenkapitalpositionen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, Diss. Saarbrücken 1969, S. 70 ff.

(2) Simon, V., Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4. Aufl, Berlin 1910, S. 163 ff.

(3) Staubs Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 11. Aufl., Berlin Leipzig 1921, Anm. 42 zu § 261.

Von den Wirtschaftsprüfern wurde das Aktivierungsverbot jedoch in einem wesentlich engeren Sinne ausgelegt. Man verstand unter Gründungskosten nur die Transaktionskosten der Gründung wie z.B. die Notariatskosten(1). Zwar wird im Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch die Aktivierung der "Organisationskosten" für "bedenklich" gehalten wegen der "teilweisen Identität mit dem Geschäftswert", jedoch werden daraus keine Konsequenzen für die Aktivierbarkeit gezogen(2). Hast von der Treuhand-AG Köln und WP Wirtz lehnen dagegen die Aktivierbarkeit der Organisationskosten ab - allerdings nicht deshalb, weil diese unter das Aktivierungsverbot für Gründungskosten fallen(3). Die einschränkende Auslegung des Aktivierungsverbots hatte sich jedoch durchgesetzt.

2) Drei Sonderregelungen zur Erweiterung des Ausschüttungsspielraums im Gründungszeitraum

Dabei steht die Zulassung der Aktivierung von Organisationskosten im Widerspruch zu der Tatsache, daß im Gründungszeitraum schon nach der Sonderregelung des § 215 (2) HGB(4) Gesellschaftsvermögen als sog. "Bauzinsen" an die Aktionäre ausgeschüttet werden darf, unabhängig davon, ob nach den Jahresabschlüssen Ausschüttungen zulässig sind. Daß beide Regelungen dasselbe zum Gegenstand haben, wurde von den Wirtschaftsprüfern nie erwähnt. Es wird nicht beachtet, daß die Erweiterung des Aktivierungsspielraums dasselbe leistet wie die Sondererlaubnis zur Zinszahlung, nämlich eine Durchbrechung der Sperrvorschriften gegen die Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen.

---

(1) Düring, W., Probleme bei der Prüfung der Bilanz, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, Berlin Wien 1935, Hrsg.: Ertel, A., S. 145 ff.: S. 159; Höppner, Praxis des Aktienrechts, S. 79; Hast, K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig 1935, S. 261 ff.; Wirtz, C., Die Aktivierbarkeit von Anlaufs-, Organisations- und Entwicklungskosten, in: Kongreßarchiv 1936 des Deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Berlin 1936, S. 212 ff.: S. 216.

(2) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, a.a.O., S. 228.

(3) Hast, K., a.a.O., S. 268, Wirtz, C., a.a.O., S. 214.

(4) entspr. § 54 (2) AktG 1937, § 57 (3) AktG 1965.

Zwar muß eingeräumt werden, daß auch der Gesetzgeber 1937 die Existenz der Bauzinsenregelung nicht mehr beachtet hat, da er nunmehr die Aktivierbarkeit von "Betriebseinrichtungskosten" zuließ, doch ändert dies nichts an der Feststellung, daß der Berufsstand, dem die Verwaltung des Gesetzes obliegt, bei der Ermittlung der Aktivierungsgrenzen deren wichtigsten Zweck nicht berücksichtigt, nämlich die Ausschüttungen im Interesse des Gläubigerschutzes zu begrenzen. Dies wird noch dadurch bestätigt, daß die Bauzinsenregelung wiederum als Vehikel für eine weitere Durchbrechung der Ausschüttungssperregelung genutzt wird. Bauzinsen sind nach einhelliger Ansicht der Berufsangehörigen aktivierbar(1). Damit werden insgesamt drei Durchbrechungen der Ausschüttungssperregelung für zulässig erklärt, wo nach dem Zweck des Gesetzes nur eine beabsichtigt sein kann.

3) Was sind "Betriebseinrichtungskosten"?

Wie erwähnt, wurde im Aktiengesetz von 1937 die Aktivierbarkeit von "Betriebseinrichtungskosten" ausdrücklich zugelassen (§ 133 Nr. 4 AktG). Diesem Terminus wurde ein weiter Begriffsinhalt gegeben. WP Berg verstand hierunter noch die zur Zeit der Gründung anfallenden Kosten der Geschäftseinrichtung und Organisation einer Gesellschaft(2). Dagegen wird im Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz keine Einschränkung auf die zur Zeit der Gründung anfallenden Kosten gemacht. Die Kommentatoren erklären "alle Aufwendungen, die gemacht werden im Interesse des Aufbaus der Innen- und Außenorganisation des Unternehmens, der Ingangsetzung und der Ausübung des Betriebes" für aktivierbar(3). Die

(1) u.a.: Hast, K., a.a.O., S. 108 f.; Rudorf, F., Die Aktivierbarkeit der Zinsen, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 207 ff.: S. 210; Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz. 67 zu § 133; Forster, K.H., Bartke, G., Weinrich, S. in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 498. - vgl. auch unten, S.

(2) Berg, K., Wie bilanziert die Aktiengesellschaft?, 6. Auflage, Hamburg o.J., S. 24.

(3) Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a.O., Tz. 84 zu § 133.

verbleibende Unklarheit wird in der dritten Auflage beseitigt, wo alle "bei der Ingangsetzung oder Erweiterung" anfallenden Kosten für aktivierbar erklärt werden[1]. Auch in den sonstigen Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer wird meist nicht definitiv Stellung bezogen, obwohl stets die weitere Interpretation, die die Aktivierung auch nach der Gründung zuläßt, näherliegt[2]. Im Wirtschaftstreuhänder-Handbuch wird dagegen bereits 1937 klargestellt, daß unter Betriebseinrichtungskosten die bei der Ingangsetzung und Erweiterung anfallenden Kosten zu verstehen sind[3]. WP Breng versteht unter Betriebseinrichtung außer der Ingangsetzung und Erweiterung auch noch die Umstellung[4]. WP Mutze schränkt den Begriff der Betriebserweiterung ein auf Fälle, in denen z.B. neue Betriebsabteilungen geschaffen werden, die für sich allein betrachtet der Schaffung eines neuen Unternehmens gleichkommen. Andererseits zählt er auch die Wiederingangsetzung stillgelegter Anlagegegenstände oder Betriebsabteilungen und die Betriebsverlegung zur Betriebseinrichtung[5]. WP Mohr will Erweiterungen nur dann als Einrichtungen gelten lassen, wenn sie einer Gründung

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz 1957, a.a.O., Tz. 194 zu § 133

(2) Horn, H., Die Prüfung der Bewertung, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. III, Hrsg.: Ertel, A., Berlin Wien Zürich 1938, S. 102 ff.: S. 109; Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, Berlin 1940, S. 26; Hertlein, A., Meisner, K., Abschluß und Prüfung der AG und GmbH, 2. Auflage, Leipzig 1941, S. 57; Gerstner, P., Bilanz-Analyse, 11. Aufl., Berlin 1944, S. 117; Haas, G., Oechsner, L., Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Bd. II, Praxis der Abschlußerstellung und Abschlußprüfung, Wiesbaden 1958, S. 325; Lange, A., Die Aktivierung von Anlaufkosten, WP 1954, S. 169 ff.; S. 171.

(3) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1937, a.a.O., S. 187.

(4) Breng, E.-G., Forschungs- und Entwicklungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, Düsseldorf 1959, S. 40.

(5) Mutze, O., Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 1960, S. 27.

gleichkommen, wenn etwa neue Fertigungszweige aufgenommen werden[1]. Das Idw machte zur Aktienrechtsreform den Vorschlag, den Terminus "Kosten der Betriebseinrichtung" zu ersetzen durch "Aufwendungen für die Ingangsetzung und Umstellung"[2], womit endgültig klargestellt worden wäre, daß es sich bei der Vorschrift nicht um eine Ausnahmeregelung für den Fall der Gründung, sondern um eine generelle Zulässigkeitserklärung für die Aufwandsverrechnung sonst nicht aktivierbarer Positionen handelt.

Auch für die GmbH-Rechts-Reform versuchte das IdW wieder, die Regelung des Referentenentwurfs, die nur die Aktivierbarkeit von "Ingangsetzungskosten" vorsah[3], dahingehend abzuschwächen, daß auch die Kosten der "Erweiterung, Umstellung und Verlegung des Geschäftsbetriebes" aktiviert werden dürften[4]. Allerdings sollte die Bildung einer Rücklage in Höhe dieser Beträge vorgeschrieben werden, deren Auflösung nur zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages und eines Verlustvortrages gestattet sein sollte[5]. Damit wird die Ausschüttung von Vermögen in Höhe des aktivierten Betrages (abzüglich der Abschreibungen) erst für das kommende Jahr möglich, sofern ein Jahresverlust durch entsprechende Unterbewertungen geschaffen wird bzw. ein Verlustvortrag gegeben ist.

4) Warum wird die Aktivierbarkeit von Herstellungskosten immaterieller Wirtschaftsgüter im Gesetz nicht erwähnt?

In § 133 Nr. 2 AktG 1937 wurde vorgeschrieben, daß Positionen, die unter A II 5 des gesetzlichen Gliederungsschemas (§ 131 AktG)

---

(1) Mohr, H., Die Behandlung des Werbeaufwandes in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1961, S. 294 ff.; S. 299.

(2) IdW, Vorschläge ..., a.a.O., S. 61 f.

(3) Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Hrsg.: Bundesministerium der Justiz, Köln 1969, § 131 (4).

(4) Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des IdW, Zum Referentenentwurf eines Gesetzes für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, WPg 1970, S. 154 ff. zu § 131 RefE.

(5) a.a.O., zu § 44 RefE.

auszuweisen waren - worunter auch immaterielle Wirtschaftsgüter fallen, soweit sie aktivierbar sind - höchstens mit den Anschaffungskosten aktiviert werden dürfen. Umgekehrt hätte hieraus geschlossen werden können, daß selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter, für die keine "Anschaffungskosten", sondern "Herstellungskosten" aufgewendet wurden, nicht aktiviert werden dürfen. Die Mehrzahl der Wirtschaftsprüfer, die hierzu Stellung nahmen, ignorierte die Nichterwähnung der Herstellungskosten. Sie traten für die Aktivierung zu "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" bzw. zu den "Aufwendungen" oder"Gestehungskosten" ein(1).

Andere Wirtschaftsprüfer setzten Anschaffungs- und Herstellungskosten gleich, obwohl der Gesetzgeber die Ausdrücke nie synonym verwendet. So kommentierten Hertlein/Meisner, immaterielle Wirtschaftsgüter seien "gemäß § 133 Z. 2 AktG höchstens mit dem Anschaffungspreis, also mit den für sie entstandenen Aufwendungen zu aktivieren"(2) und WP Brönner schrieb: "Diese Kosten (für die Herstellung - der Verf.) sind dann als Anschaffungskosten anzusehen"(3).

Einige Wirtschaftsprüfer begründeten die abändernde Gesetzesinterpretation. Adler/Düring/Schmaltz erklärten, die Nichterwähnung der Herstellungskosten im Gesetz sei unerheblich und wohl darauf zurückzuführen, daß Patente für eigene Erfindungen zwar als aktivierungsfähig aber nicht als aktivierungspflichtig anzusehen seien(4). WP Horn meint, daß bei selbstentwickelten Patenten und dergleichen "sinngemäß" auch die Zulässigkeit der Aktivierung der Herstellungskosten anzunehmen sei(5).

---

(1) Berg, K., Wie wird geprüft? 4. Aufl., Hamburg 1937, S. 60; Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand Ag, a.a.O., S. 6 und 22; Gerstner, P., Bilanz-Analyse, a.a.O., S. 116; Schiffmann, W., Die immateriellen Werte in der DM-Eröffnungsbilanz, WPg 1950, S. 296 f.; Haas/Oechsner, Bd. II, a.a.O., S. 307; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1937, a.a.O., S. 178.

(2) Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 50.

(3) Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart 1960, S. 28.

(4) Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 50.

(5) Horn, H., a.a.O., S. 109.

WP Breng tritt für die "strengere juristische Lösung" ein, in § 133 Nr. 2 AktG ein Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter zu sehen, weil diese Lösung eine größere Bilanzklarheit ermögliche[1]. Er verweist jedoch darauf, daß die hier nicht ausweisbaren Positionen auch unter den Betriebseinrichtungskosten aktiviert werden könnten[2]. WP Mutze tritt für die Aktivierbarkeit der selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter ein. Diese Ansicht sei zwar umstritten, werde aber "von den meisten Kommentatoren des Aktiengesetzes und den Spezialwerken zum Bilanzierungswesen geteilt. Auch die Praxis verfährt so." Die Streitfrage könne jedoch nicht abschließend geklärt werden[3].

5) "Transitorische Posten im weiteren Sinne"

1931 wurden die Rechnungsabgrenzungsposten neu in das aktienrechtliche Gliederungsschema aufgenommen, ohne daß ihr Inhalt im Gesetz bestimmt wurde. WP Nicklaus kommt nach einer Analyse der Bilanzsystematik[4] und WP Voltmer bei einer Betrachtung unter dem Aspekt der Inventur[5] zu dem Ergebnis, daß als transitorische Aktiva nur Leistungsforderungen bilanzierbar seien. Haas/Oechsner vertreten diese Inhaltsbestimmung ohne nähere Begründung[6]. WP Mohr kommt - ebenfalls nach einer Untersuchung der Bilanzsystematik - zu dem Ergebnis, daß Werbeaufwendungen nicht als Rechnungsab-

---

(1) Breng, E.-G., a.a.O., S. 26.

(2) a.a.O., S. 25.

(3) Mutze, O., a.a.O., S. 60 f.

(4) Nicklaus, H., Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen, ZfB 1934, S. 259 ff.: S. 259.

(5) Voltmer, W., Rechnungsabgrenzung als Inventurproblem, WT 1944, S. 50 ff.: S. 53.

(6) Haas/Oechsner, a.a.O., S. 377.

grenzungsposten aktivierbar sind[1]. WP Jakob warnt - allerdings mit Blickrichtung auf die Rechtsprechung des BFH - vor der "Gefahr, daß 'Nonvaleurs', noch nicht realisierte Gewinne, entstandene Vertriebskosten und Verluste in den Rechnungsabgrenzungsposten untergebracht werden könnten". Diese Gefahr verbiete, dem Vorsichtsprinzip gemäß, die Ausdehnung des Begriffs der Rechnungsabgrenzung und die Übernahme der dynamischen Vorstellung der Abgrenzung[2].

WP Kienzle hält dagegen die Konstruktions- und Versuchskosten bei selbstentwickelten Patenten für "transitorisch aktivierbar"[3]. WP Berg zufolge ist es "in Ordnung", wenn Rechnungsabgrenzungsposten für Instandsetzungs- und Reparaturkosten gebildet werden, wenn keine Möglichkeit bestand, in den vorausgegangenen Jahren Rückstellungen hierfür zu bilden[4]. WP Horn und Hertlein/Meisner halten die Aktivierung von Hypothekenbeschaffungskosten und Reklamekosten unter der Rechnungsabgrenzung für zulässig[5]. Allgemein erklärt WP Horn zum Inhalt der Rechnungsabgrenzungsposten, daß es sich nicht um Forderungen und Verbindlichkeiten handeln müsse, sondern lediglich um eine Verlagerung von Aufwendungen und Erträgen in die neue Periode[6].

---

(1) Mohr, H., a.a.O., S. 297.

(2) Jakob, J.H., Die Rechnungsabgrenzungsposten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1959, S. 304, ff.: S. 306.

(3) Kienzle, O., Die Revision der Bewertung von gewerblichen Schutzrechten und der entsprechenden Abschreibungen unter Berücksichtigung der Aktiennovelle, WP 1933, S. 94 ff.: S. 96.

(4) Berg, K., Wie wird geprüft? a.a.O., S. 61.

(5) Horn, H., Ordnungsmäßige Rechnungsabgrenzung, WT 1936, S. 463 ff.: S. 464; Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 87.

(6) Horn, H., a.a.O., S. 464.

Adler/Düring/Schmaltz prägen den Begriff der "transitorischen Posten im weiteren Sinne". "Transitorische Posten im weiteren Sinne sind auch Aufwendungen, die, ohne daß hierdurch ein Vermögenswert geschaffen wird, mehrere Jahre betreffen. Derartige Posten können entsprechend der kaufmännischen Gepflogenheit aktiviert und auf die Dauer der Nutzung verteilt werden"(1). Hiernach dürfen also in die Bilanz, in der dem Gesetz zufolge nur Vermögensgegenstände und Schulden auszuweisen sind, Positionen eingestellt werden, die nach eigenem Zeugnis der Kommentatoren keinen Vermögenswert haben. Die Aktivierung solcher Positionen wird auch vom Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhandgesellschaft(2) und von WP Mutze(3) für zulässig gehalten.

Zu dem Referentenentwurf eines Aktiengesetzes von 1958, der vorsah, die transitorischen Aktiva auf "periodische Ausgaben", die "Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen", zu beschränken, stellte das IdW den Änderungsantrag, daß nur solche im Geschäftsjahr buchungspflichtig gewordenen Beträge ausgewiesen werden dürfen, die erst nach dem Bilanzstichtag als Aufwand verrechnet werden(4). Damit wären die wichtigsten Einschränkungen des Referentenentwurfs wieder entfallen, die in der Determination "für eine bestimmte Zeit" liegt. Denn typischerweise lassen sich die "transitorischen Aktiva im weiteren Sinne" nicht einer bestimmten Zeit zuordnen.

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 1. Aufl., a.a.O., Tz 64 zu § 131; 3. Aufl., a.a.O., Tz. 103 zu § 131.

(2) Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, a.a.O., S. 33.

(3) Mutze, O., a.a.O., S. 186.

(4) IdW, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, in: Jahresabschluß und Gewinnverwendung, eine vergleichende Übersicht über einige Stellungnahmen zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, WPg 1959, S. 225 ff.: S. 234.

Allerdings wurde von manchen Wirtschaftsprüfern auch diese Vorschrift noch nicht als Aktivierungsverbot für die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne verstanden. WP Götze meint, diese gesetzliche Beschränkung reiche nicht aus, vielmehr müßte die Aktivierung von Entwicklungsaufwand etc. ausdrücklich verboten werden. Es sei bisher üblich gewesen, solche Positionen als Sonderposten des Anlagevermögens auszuweisen und nicht als Rechnungsabgrenzungsposten(1). WP Mutze schließt sich dieser Ansicht an(2).

6) Das Aktivierungsverbot für Vertriebskosten

1931 war es verboten worden, Vertriebskosten als Herstellungskosten zu aktivieren (§ 261 1. HGB 1931). Es hätte nahegelegen, in Analogie hierzu die Aktivierung von Vertriebskosten, insbesondere von Werbungskosten, als Sonderposten ebenfalls für unzulässig zu halten, denn wenn schon die Aktivierung der anteiligen Kosten (pro Absatzeinheit) unzulässig ist, müßte noch eher die Aktivierung des gesamten Kostenblocks für unzulässig gehalten werden.

In den Kommentaren der Wirtschaftsprüfer wird aber gerade die Aktivierbarkeit der Vertriebskosten unter den Rechnungsabgrenzungsposten, den immateriellen Wirtschaftsgütern und den Einrichtungskosten stets besonders hervorgehoben(3).

---

(1) Götze, H., Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzgegenstände im Rahmen des Referentenentwurfs eines Aktiengesetzes, WPg 1959, S. 302 ff.: S. 302.

(2) Mutze, O., Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktienrechtsreform, WPg 1965, S. 169 ff.: S. 171.

(3) Hast, K., a.a.O., S. 261; Wirtz, O., a.a.O., S. 216; Horn, H., a.a.O., WT 1936, S. 464; Berg, K., Wie bilanziert der Kaufmann?, 8. Aufl., Bonn 1947, S. 64; Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a.O., Tz 64 zu § 131, Tz 84 zu § 133; Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 87 u. S. 57; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1939, a.a.O., S. 269 f.; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 407 u. S. 553. Gerstner, P., a.a.O., S. 117; Mutze, O., a.a.O., S. 258; Brönner, H., a.a.O., S. 314.

Ablehnungen der Aktivierbarkeit sind dagegen selten. WP Jakob hält die Aktivierung von Vertriebskosten in den Rechnungsabgrenzungsposten für unzulässig[1]. Nur für den Ausnahmefall der Betriebseinrichtung sei die Aktivierung zulässig[2]. WP Mohr und WP Greiffenhagen vertreten ebenfalls diese Ansicht[3].

7) Lassen sich immaterielle Wirtschaftsgüter im gesetzlichen Gliederungsschema unterbringen?

Der Tatsache, daß immaterielle Wirtschaftsgüter in dem gesetzlichen Gliederungsschema nicht erwähnt werden, wurde nur von WP Mohr eine Bedeutung für die Frage der Aktivierbarkeit beigemessen. "Bei eingehender Betrachtung ergibt sich, daß der Gegenwert des Reklameaufwandes zum Firmen- oder Geschäftswert gehört, wenn man einmal von dem Ausnahmefall der Betriebseinrichtungskosten absieht. Die Eingliederung erscheint so eindeutig, daß der Ausweis als Rechnungsabgrenzungsposten unzulässig erscheint." Weil er sonst nicht einzuordnen ist, lehnt Mohr die Aktivierbarkeit - außer für den Fall der Betriebseinrichtung - ab[4].

Demgegenüber wurde in einigen Stellungnahmen die Terminologie so geändert, daß sich die immateriellen Wirtschaftsgüter unter Positionen des gesetzlichen Gliederungsschemas einordnen ließen. So sprachen Adler/Düring/Schmaltz von "wirtschaftlichen Rechtsgütern"[5], Hertlein/Meisner von "Rechten"[6]. Zwar wurde dann ein gesonderter Ausweis

---

(1) Jakob, J.H., a.a.O., S. 306.

(2) a.a.O., S. 297.

(3) Mohr, H., a.a.O., S. 298 f.; Greiffenhagen, H., Die unterschiedliche Behandlung von Abgrenzungs- und Gläubigerschutzfragen im Handels- und Steuerrecht aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung, WPg 1964, S. 230 ff. und S. 268 ff.: S. 231.

(4) Mohr, H., a.a.O., S. 297.

(5) Adler/Düring/Schmaltz, 1937, a.a.O., Tz. 29 zu § 129.

(6) Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 50.

gefordert, doch geht es ja hier um die Bilanzierungsfähigkeit, die nach dieser Terminologie eher gerechtfertigt erscheint.

8) Widersprüche zum Gebot der Einzelbewertung und zum Niederstwertprinzip

WP Kienzle machte die Aktivierbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter davon abhängig, ob sie eine "gewinnsteigernde Wirkung" haben[1]. WP Greiffenhagen forderte, "daß sie alsbald aus den zukünftigen Erträgen abgeschrieben werden können"[2]. Das IdW wollte in seinem Gesetzänderungsvorschlag die Aktivierung nur insoweit zulassen, "als die künftige Ertragslage dies bei vorsichtiger Beurteilung gerechtfertigt erscheinen läßt"[3]. Diese Formulierung findet sich auch im Kommentar von Haas/Oechsner[4]. Hertlein/Meisner fordern, daß die immateriellen Wirtschaftsgüter "einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausgehenden Wert für die Unternehmungen darstellen müssen"[5].

Insoweit, wie hiermit die Berücksichtigung des Ertragswertes des Unternehmens gefordert wurde, läge ein Verstoß gegen das aus dem allgemeinen Vorsichtsprinzip resultierende Gebot der Einzelbewertung vor[6], das handelsrechtlich nie angetastet wurde. Die Formulierung des IdW läßt die Assoziation einer anderen, von der Rechtsprechung entwickelten Bewertungsregel entstehen, für die nie nachgewiesen werden konnte, daß sie tatsächlich eine Grenze setzt: ähnlich wie das Reichsgericht die Bildung stiller Reserven für zulässig

---

(1) Kienzle, O., a.a.O., S. 95.
(2) Greiffenhagen, H., a.a.O., S. 233.
(3) IdW, Vorschläge ..., a.a.O., S. 61 f.
(4) Haas/Oechsner, a.a.O., S. 307.
(5) Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 50.
(6) Vgl. oben S. 40 f.

erklärte, um das Unternehmen für die nächste Zukunft widerstandsfähig zu erhalten[1], wird hier umgekehrt die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter zugelassen, soweit die künftige Ertragslage dies rechtfertigt.

Soweit es sich bei den Kriterien darum handelte, wertmindernde Umstände zu berücksichtigen, die die einzelnen Wirtschaftsgüter betreffen, ist die Hervorhebung jedoch überflüssig, denn nach dem Niederstwertprinzip müßte eine solche Wertminderung in jedem Fall berücksichtigt werden. Dies wird auch von WP Rusch hervorgehoben - allerdings als Einwand gegen die Neuregelung, die das ausdrückliche Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter vorsah[2]. - Andererseits lassen manche Äußerungen der Wirtschaftsprüfer Zweifel entstehen, ob das Niederstwertprinzip tatsächlich angewandt wurde.

WP Breng erklärt, bei der Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten handele es sich nicht mehr um eine Aktivierung "von Ergebnissen der Forschung oder ihres Wertes, sondern der Kosten als solcher"[3].

WP Beuck hält "die bewertungs- und bilanzrechtliche Erfassung des unkörperlichen Wirtschaftsgutes" (er wählt die Bezeichnung "unkörperlich", weil "immateriell" auch als "unwirklich" gedeutet werden könnte[4]) erst dann für möglich, "wenn es manifest wird", d.h. daß "der wirtschaftliche Wert des unkörperlichen Gutes durch bestimmte wirtschaftliche Vorgänge deutlich ans Licht" gebracht wird[5].

---

(1) RG 116, 119.

(2) Rusch, H., Aktivierung von eigenen Erfindungen, Berlin 1963, S. 38.

(3) Breng, E.-G., a.a.O., S. 37.

(4) Beuck, W., Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, 2. Aufl., Berlin 1937, S. 91.

(5) a.a.O., S. 93.

Dies sei dann der Fall, wenn "faßbare Aufwendungen" gemacht wurden und wenn das unkörperliche Gut "sich mit einem bestimmten Ertrag in Beziehung setzen läßt"(1). Für die Aktivierbarkeit in der Handelsbilanz sei jedoch nur die erste Voraussetzung nachweispflichtig(2).

WP Mutze hält die Voraussetzungen, von denen Schmalenbach die Aktivierbarkeit abhängig macht (daß ein Nutzwert für kommende Jahre besteht und daß Kosten und Nutzen feststellbar sind(3)) für eine "zu weitgehende Forderung". "Entscheidend muß sein, daß sich der bilanzierende Kaufmann aus guten, überzeugenden Gründen aus dem Aufwand einen Nutzen verspricht. In dem erhofften Nutzen liegt der Wert"(4). Der Wirtschaftsprüfer hätte also nicht mehr zu prüfen, ob ein Nutzen vorliegt, sondern, ob der Kaufmann sich einen Nutzen erhofft.

9) Wie sollen die für aktivierbar erklärten Wirtschaftsgüter vom laufenden Aufwand abgegrenzt werden?

Hast lehnte die Aktivierbarkeit der Organisationskosten deshalb ab, weil sie kaum vom laufenden Aufwand abgrenzbar seien und damit Mißbrauchsmöglichkeiten zugelassen würden. "Es erscheint außerordentlich gefährlich, wenn man in zahlreichen Kommentaren zur Aktienrechtsnovelle die Meinung vertritt, die Aktivierung von Organisationskosten sei jetzt gestattet. Man muß sich vergegenwärtigen, welch ein Mißbrauch mit der Aktivierung der Organisationskosten bei der Schwierigkeit der Abgrenzung zum laufenden Aufwand getrieben wer-

---

(1) Beuck, W., a.a.O., S. 94.
(2) a.a.O., S. 96.
(3) Schmalenbach, E., a.a.O., S. 51 f. und S. 131 f.
(4) Mutze, O., a.a.O., S. 199.

den kann und vor dem Erlaß der Novelle von 1884 tatsächlich getrieben worden ist"[1]. Andererseits bejaht Hast die Aktivierbarkeit von Aufwendungen für Erfindungen, geheimen Fabrikationsverfahren, sog. Rezepten und auch von Kosten für noch nicht abgeschlossene Versuche[2], bei denen die Abgrenzung ähnlich problematisch sein dürfte.

WP Wirtz erörtert die Abgrenzung zum laufenden Aufwand am Beispiel eines größeren Industriebetriebes. Es sei zu unterscheiden zwischen der laufenden Entwicklung der normalen Erzeugnistypen wie z.B. der Typenentwicklung von Autos und der Sonderentwicklung mit einem langfristigen Entwicklungs- und Erzeugungsprogramm für eine ganz neue Abteilung oder Erzeugung. Nur im zweiten Fall sei "unter Umständen zwischendurch" eine Aktivierung der Anlaufs-, Versuchs- und Entwicklungskosten während der Entwicklungszeit zu befürworten[3]. Bei den Vertriebskosten nennt er als Kriterien nur den Umfang und die Dauer der Wirksamkeit[4].

WP Beuck führt zu dem Problem aus, die Aktivierung sei "bei gesunder Bilanzpolitik" vom "Maße der Aufwendungen" abhängig: "relativ nicht hohe Aufwendungen wird der Kaufmann regelmäßig nicht aktivieren, erhebliche Aufwendungen so schnell wie möglich zu Lasten des Gewinnes tilgen"[5]. Offen läßt er, ob die ungesunde Bilanzpolitik auch unzulässig ist.

WP Breng hält die Abgrenzung zum laufenden Aufwand für "schwierig". "Offen bleibt auch, ob unter Umstellung nur ein grundlegender Wechsel im Erzeugnis oder schon der vom Vorjahresmodell auf das laufende zu verstehen ist. Deshalb ist ergänzend darauf abzustellen, daß es sich um größere

---

(1) Hast, K., a.a.O., S. 268.
(2) a.a.O., S. 288.
(3) Wirtz, O., a.a.O., S. 216.
(4) a.a.O., S. 216.
(5) Beuck, W., a.a.O. S. 96.

betriebliche Veränderungen oder einen einmaligen Kostenanfall handeln muß"[1].

Im übrigen wird auf dieses Abgrenzungsproblem kaum eingegangen - trotz der grundsätzlichen Problematik, die hier liegt und die doch gerade dem Wirtschaftsprüfer, der die sachgerechte Abgrenzung testieren soll, geläufig sein müßte.

10) Ergebnis

Es zeigt sich also, daß ausgerechnet von Wirtschaftsprüfern - Angehörigen des Berufsstandes, der geschaffen wurde, damit überhöhten Aktivierungen und damit überhöhten Ausschüttungen des den Gläubigern haftenden Gesellschaftsvermögens ein Riegel vorgeschoben wird - Gesetzesinterpretationen vertreten wurden, die die weitergehende Aktivierung und damit die weitergehende Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen ohne das Wiederaufleben der persönlichen Haftung ermöglichten. Das Verbot der Aktivierung von "Gründungskosten" wurde nur auf die Transaktionskosten der Gründung bezogen. Daß bereits eine Sonderregelung für Ausschüttungen von Gesellschaftsvermögen im Gründungszeitraum besteht, blieb dabei unberücksichtigt. Die Erlaubnis zur Aktivierung von "Einrichtungskosten" wurde nicht auf den Fall der Gründung beschränkt. Von der Möglichkeit bzw. dem Erfordernis der analogen Gesetzesanwendung im Fall des Aktivierungsverbots für Vertriebskosten wurde kein Gebrauch gemacht. Die Tatsache, daß im gesetzlichen Gliederungsschema nur Positionen genannt werden, die typischerweise selbständig verwertet werden können, wurde nur von WP Mohr berücksichtigt. Umgekehrt wurde die Terminologie gelegentlich nach der erwünschten Unterbringung im gesetzlichen Gliederungsschema gewählt. Die Erörterungen der Aktivierbarkeit bei Vorliegen wertmindernder Faktoren warfen

(1) Breng, E.-G., a.a.O., S. 40 f.

ein schiefes Licht auf die Anwendung des Niederstwertprinzips. Die Erörterung der Abgrenzung zum laufenden Aufwand war bei der weitgehenden Aktivierbarkeit, die vertreten wurde, unzureichend.

Bei mehreren Stellungnahmen konnten Abweichungen vom Gesetz und Widersprüche zum Gesetz festgestellt werden, so bei Adler/Düring/Schmaltz, die Positionen ohne Vermögenswert für aktivierbar erklärten, obwohl ausdrücklich vorgeschrieben ist, daß in der Bilanz nur Vermögen aktiviert werden darf. So auch, wenn ohne Begründung selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter für aktivierbar erklärt wurden, obwohl nach dem Gesetzestext nur von Dritten bezogene immaterielle Güter aktivierbar sind.

Die meisten der dargestellten Zweifelsfragen wurden durch das Aktiengesetz von 1965 geklärt. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat diese Aufgabe dem Gesetzgeber nicht abgenommen, obwohl dies durch eine zweckentsprechende Interpretation und Anwendung des bestehenden Gesetzes möglich gewesen wäre. Der Berufsstand hat aber nicht nur unterlassen, die Entwicklung in seiner ständigen Arbeit zu fördern, sondern er hat über seine Berufsvertretung versucht, die Gesetzgebung im entgegengesetzten Sinne zu beeinflussen, was aus den Vorschlägen des IdW ersichtlich wurde. Gelegentlich wurden sogar die neuen Vorschriften noch falsch ausgelegt.

b. Die Begründung der weitgehenden Zulassung von Aktivierungen und damit der Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen

Wie begründeten die Wirtschaftsprüfer die weitgehende Aktivierbarkeit und damit die weitgehende Zulassung von Ausschüttungen ohne ein Wiederaufleben der persönlichen Haftung?

1) Ablehnung der dem Gläubigerschutzzweck entsprechenden "statischen" Bilanzierungsregeln

In der älteren Bilanztheorie wurde zur Entscheidung dieser Frage das Kriterium der Verkehrsfähigkeit herangezogen(1). Dieses Kriterium entspricht dem Erfordernis, daß in Fällen, in denen es um die Erhaltung des Zugriffs der Gläubiger geht, auch deren Entscheidungsfeld zugrundezulegen ist, d.h. daß, von nachweispflichtigen Ausnahmefällen abgesehen, die Veräußerungsmöglichkeit bzw. Verkehrsfähigkeit der Wirtschaftsgüter über ihre Aktivierbarkeit entscheidet. Daß in Einzelfällen von diesem Kriterium abgewichen wird, widerspricht ihm nicht.

Hast hält die Verkehrsfähigkeit, wie sie Simon wollte, für nicht ausschlaggebend, ohne seine Auffassung näher zu begründen(2).

Anders Adler/Düring/Schmaltz, die erklären: "Aktivierungsfähig sind grundsätzlich alle Vermögensgegenstände, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sein können ... Aktivierungsfähig sind auch die sogenannten wirtschaftlichen Rechtsgüter (wie Firmenwert, Kundschaft und Goodwill). Die letzteren Rechtsgüter sind jedoch nur soweit aktivierungsfähig, als sie durch Rechtsgeschäft erworben, also bereits Gegenstand des Rechtsverkehrs gewesen sind, d.h. wenn zu ihrer Erlangung ein Entgelt gezahlt worden ist (vgl. Simon 169), während alle anderen Vermögensgegenstände aktivierungsfähig sind, gleichgültig, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich ... durch Rechtsgeschäft erworben oder ob sie von dem Unternehmen selbst hergestellt worden sind"(3). Diese Stellungnahme wird jedoch, wie oben dargestellt wurde, bei der Erörterung der Einzelfragen nicht beibehalten.

---

(1) u.a.: Simon, V., a.a.O., S. 166 ff.
(2) Hast, K., a.a.O., S. 242.
(3) Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a./., Tz. 29 zu § 129.

WP Mutze hält die Definition der Reichsgerichtsräte ("Vermögensgegenstände sind Werte, die am Rechtsverkehr teilnehmen"[1]) für "überholt und veraltet". Er bemängelt, daß nicht unterschieden wird zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb mit oder ohne Aufwendungen[2]. Weswegen aber das allgemeine Kriterium in diesen Spezialfällen nicht anwendbar sein soll, läßt er offen.

WP Götze wendet sich gegen das "gegenstandsbezogene Bilanzdenken". "In überholt klassischer Vorstellung und in nur scheinbar zutreffender Übertragung rein zivilrechtlichen Denkens sucht nicht nur der Kaufmann, sondern auch der Wirtschaftler in den Bilanzposten Gegenstände ... nämlich Sachen und Rechte". Die Bilanzposten seien jedoch "dem eigenen (betriebswirtschaftlichen) Grunde nach (abstrakt)... Verrechnungsposten (Rechnungsabgrenzungsposten!) und sonst nichts"[3].

WP Rusch stellt fest, daß nach der statischen Bilanztheorie nur "konkrete Güter, d.h. Güter, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sein können", aktiviert werden dürfen. Ob sie angeschafft oder hergestellt wurden, sei nach der statischen Bilanztheorie prinzipiell irrelevant. "Nur bei immateriellen Wirtschaftsgütern, denen der Statiker im Hinblick auf ein strenges Vorsichtsprinzip kritisch gegenübersteht, werden die für ein Gut angefallenen Aufwendungen zum Nachweis dafür, daß es verkehrsfähig ist"[4]. Das ist falsch. Simon zumindest hielt die Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern für unzulässig und ak-

---

(1) Kommentar der Reichsgerichtsräte zum HGB, Tz. 6 zu § 39 HGB.

(2) Mutze, O., a.a.O., S. 37.

(3) Götze, H., a.a.O., WPg 1959, S. 303.

(4) Rusch, H., a.a.O., S. 19.

zeptierte keineswegs den Anfall von Herstellungskosten als Beweis für die Verkehrsfähigkeit.

2) Abschwächung der Ausschüttungssperrfunktion zugunsten einer besseren Gläubigerinformation durch Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze?

Die dynamische Bilanzauffassung wird demgegenüber eher zur Entscheidung von Fragen der Aktivierbarkeit herangezogen.

WP Breng sieht mit der "herrschenden Auffassung" in der Jahresbilanz entsprechend der dynamischen Bilanztheorie eine Gewinnermittlungsbilanz und nicht mehr nur eine Vermögensbilanz. Dies gelte, obwohl das Handelsrecht nach wie vor in erster Linie vom Gedanken des Gläubigerschutzes beherrscht sei, weil dem Gläubiger durch eine Kontrolle des in die Zukunft weisenden (dynamischen) Erfolges mehr gedient sei als mit einer statischen Vermögensaufstellung. "Trotzdem enthält das Recht der Handelsbilanz auf Grund der historischen Entwicklung mit Rücksicht auf die praktische Rechtsanwendung und weil der verteilbare Gewinn zu ermitteln ist, auch statische Gedankengänge"(1) - Die Bemerkung, daß dem Gläubiger mit einer Erfolgsdarstellung mehr gedient ist als mit einer Vermögensdarstellung, geht auf Schmalenbach zurück, der sich mit diesem Argument (unter anderen) gegen die Ansicht wandte, daß der Gläubigerschutz der oberste Bilanzzweck sei(2). -

Besteht aber tatsächlich ein Konflikt zwischen der im Gläubigerinteresse erforderlichen statischen und der für Informationszwecke richtigeren dynamischen Bilanz, wie hier unterstellt wird? Selbst wenn man einmal von der Informationsmöglichkeit über den Geschäftsbericht absieht, besteht

(1) Breng, E.-G., a.a.O., S. 15.

(2) Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln Opladen 1962, S. 51 f.

doch immer noch die Möglichkeit, die für richtig gehaltenen Werte in einer Vorspalte der Bilanz mitzuteilen, wie dies schon bei der Aktienrechtsreform von 1856 erwogen wurde[1]. Selbst wenn also die Absicht bestanden hat, die Information der Gläubiger durch Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze zu verbessern, dann rechtfertigt dies noch keineswegs die Abschwächung der Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz.

WP Schiffmann erklärt für die DM-Eröffnungsbilanz grundsätzlich die Bewertung zu Verkehrswerten für richtig, jedoch hält er auch die Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze für vertretbar, insbesondere, weil das Steuerrecht sie weitgehend übernommen habe[2]. Letzteres dürfte wohl der entscheidende Punkt zur Beurteilung dieser Stellungnahme sein. Für die DM-Eröffnungsbilanz haben sich die Unternehmen unter Abwägung der Vor- und Nachteile hoher Wertansätze (hohe Vermögensabgaben einerseits und niedrige Körperschaftssteuerbelastung infolge vermehrter Abschreibungsmöglichkeiten) überwiegend für eine hohe Bewertung und damit eine geringere Belastung in der nächsten Zukunft entschieden.

WP Rusch vertritt eine "beschränkt statische Bilanzauffassung", die aber überwiegend dynamischen Anschauungen entspricht: "Nach dem heutigen Stand der Betriebswirtschaftslehre wird der Bilanz jedoch nicht die Funktion einer reinen Vermögensübersicht beigemessen, sie ist vielmehr ... Kapitalnachweis oder Zusammenstellung der Vor- und Nachleistungen"[3].

WP Götze erklärt: "Ich bin nicht der Meinung, daß das Bilanzrecht, wie ich es verstehen möchte, die dynamische Bi-

(1) Stützel, W., a.a.O., S. 336 f.
(2) Schiffmann, W., a.a.O., S. 296.
(3) Rusch, H., a.a.O., S. 25.

lanzauffassung zurückweisen sollte"[1]. In seinen Ausführungen zur Aktivierbarkeit entwickelt er jedoch eigene Gedanken. Er unterscheidet Bilanzpositionen nach ihrer "Greifbarkeit"[2].

Zur Definition dieser Greifbarkeit bemerkt er, sie sei nicht mit der Liquidität zu verwechseln und fügt in einer Fußnote hinzu, sie sei zu verstehen "als ein Merkmal im Sinne der Grade der Bilanzfähigkeit im entworfenen System"[3], womit als Kriterium der Bilanzfähigkeit ein Merkmal im Sinne der Grade der Bilanzfähigkeit angeboten wird, was offenbar eine Zirkeldefinition ist.

Er will hinaus auf die Dreiteilung Aktivierungspflicht, Aktivierungswahlrecht und Aktivierungsverbot. Die "Realgegenstände" und die "eigentlichen Immaterialgüter", sofern sie entgeltlich von Dritten erworben wurden, seien bilanzpflichtig; nur bilanzberechtigt seien die sonstigen Immaterialgegenstände und die Idealgegenstände (der Firmenwert). Die Frage, ob ein von außen erworbener Firmenwert etwa bilanzpflichtig wäre (oder sein sollte), möchte Götze offenlassen[4].

WP Jakob wendet sich gegen die Übernahme "dynamischer Vorstellungen der Abgrenzung" in die Handelsbilanz, womit er in erster Linie die Rechtsprechung des BFH kritisierte, wie bereits oben erwähnt wurde[5]. Auch WP Mohr äußert Kritik an der weitgehenden Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze: es sei überhaupt zweifelhaft, ob Periodenabgrenzungsüberlegungen und damit die dynamische Bilanzlehre geeignet sind, eine positive, objektiviert im Gesetz zum

---

(1) Götze, H., Dynamische Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik, WPg 1961, S. 601 ff., S. 601.

(2) a.a.O., S. 604.

(3) a.a.O., S. 604, Fn. 29.

(4) a.a.O., S. 605.

(5) Jakob, J.H., a.a.O., S. 306.

Ausdruck gebrachte Regelung abzuschwächen bzw. gänzlich außer Kraft zu setzen[1].

WP Mutze lehnt die Anwendung der dynamischen Bilanztheorie ab, wo sie zu Einschränkungen der Aktivierbarkeit führt. Wie oben dargestellt, hält er die Forderung Schmalenbachs, daß der Nutzen der aktivierten Positionen feststellbar sein muß, für zu weitgehend und ersetzt sie durch ein subjektiviertes Postulat[2]. Bei unentgeltlichem Erwerb bestehe nach dynamischer Bilanzauffassung keine Aktivierbarkeit. "Dem steht der Grundsatz der "Bilanzwahrheit" gegenüber, der im allgemeinen mehr von der statischen Seite aus betrachtet wird. Man geht von der Inventur als der Vermögenszusammenstellung aus und zählt alle diejenigen Wirtschaftsgüter des Unternehmens auf, die einen wirklichen Wert verkörpern"[3].

Die Bezugnahmen von Wirtschaftsprüfern auf die dynamische Bilanztheorie sind in der Frage Aktivierbarkeit nicht sehr zahlreich und man kann nach den obigen Zitaten auch nicht sagen, daß die Frage von den Wirtschaftsprüfern nach der dynamischen Bilanzauffassung entschieden wurde, obwohl die Interpretation der Aktivposten als "Vorleistungen", "Aufwandverrechnungsposten" oder "Rechnungsabgrenzungsposten" und die Begrenzung der Aktivierbarkeit allein nach dem Kriterium der Periodenzugehörigkeit weitgehend von den Wirtschaftsprüfern übernommen wurde.

3) Entschieden wird nach den Verfahrensweisen der Praxis und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Hast erklärt bereits bei der allgemeinen Erörterung des

---

(1) Mohr, H., a.a.O., S. 325.
(2) Mutze, O., a.a.O., S. 199.
(3) a.a.O., S. 29.

Bewertungsproblems: "Der Praxis dürfte mit all den Werttheorien, sei es der objektive Wert mit der Fiktion der Veräußerung des RGR oder der individuelle Wert Simons oder der Geschäftswert Staubs, nicht viel gedient sein. Sie hat sich aus ihren praktischen Bedürfnissen heraus grundsätzlich keinen dieser Wertbegriffe zu eigen gemacht, sondern ist bei der Bewertung von Anlagegegenständen so verfahren, wie § 261 es für die Aktiengesellschaft zur Pflicht gemacht hat, nämlich Aktivierung zum Anschaffungspreis abzüglich angemessener Abschreibungen"(1). Zu einer anderen Auffassung kommt er auch in der Frage der Aktivierbarkeit nicht.

Adler/Düring/Schmaltz beriefen sich für die Aktivierbarkeit der immateriellen Wirtschaftsgüter und der transitorischen Aktiva im weiteren Sinne auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die "kaufmännische" bzw. die "allgemeine Gepflogenheit"(2). Der Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG erklärte zu der Frage der Aktivierbarkeit von Kosten der Verwaltungsorganisation und der Vertriebskosten: "Nach der bisherigen Praxis erscheint eine Aktivierung der letztgenannten Kosten grundsätzlich zulässig"(3). WP Lange bezeichnet es als herrschende Meinung, daß die Frage der Aktivierbarkeit von Anlaufkosten nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu entscheiden sei(4). Hast erklärt Bauzinsen wegen der "übereinstimmenden Auffassungen der Literatur und Praxis ... als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung vereinbar"(5). WP Rudorf stellt ebenfalls fest, daß die Aktivierbarkeit "in

---

(1) Hast, K., a.a.O., S. 8.

(2) Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a.O., Tz. 27 zu § 129, Tz. 64 zu § 131 und Tz. 57 zu § 133.

(3) Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, a.a.O., S. 26.

(4) Lange, A., a.a.O., S. 171.

(5) Hast, K., a.a.O., S. 109.

der Literatur und Praxis einmütig anerkannt" rde. "Dieser Handhabung kann man ohne Bedenken zustimmen, da die Bauzinsen, wenn sie auch eine Verzinsung des Eigenkapitals darstellen, für das Unternehmen ihrem wirtschaftlichen Charakter nach den gezahlten Fremdkapitalzinsen gleichzusetzen sind"(1).

Hier wird schon deutlich, daß unter Berufung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht nur Verfahrensweisen der Unternehmensleitungen, sondern auch Stellungnahmen in der Literatur durch Abzählen ausgewertet werden und daß andererseits unter Berufung lediglich auf Untersuchungsergebnisse deren Herleitungen ausgetauscht werden. Dies ist das genaue Gegenteil dessen, was vielfach unter Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verstanden wird, nämlich "hypothetische Gebote", die durch "Nachdenken" (d.h. durch Anwendung wissenschaftlicher Verfahrensweisen) ermittelt werden(2). Mit solchen Auffassungen werden offensichtlich nur Postulate aufgestellt, aber keine Realitäten dargestellt.

Ausführlich behandelt WP Mutze das Problem, nach welchen Kriterien die Fragen der Aktivierbarkeit zu entscheiden seien. Für maßgeblich hält er
- die in der Praxis vorgenommenen Bilanzierungen,
- die gesetzlichen Vorschriften,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und
- die Meinungen im Schrifttum(3).

In dieser Reihenfolge geht Mutze auch bei der Erörterung von Zweifelsfragen vor. So führt er z.B. zur Aktivierbarkeit von Entwicklungskosten aus: "Diese Ansicht (daß Ent-

(1) Rudorf, F., a.a.O., S. 210.

(2) z.B.: Kreutzer, W., Enthalten die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß einen Kodex allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung?, Diss. Saarbrücken 1969, mit weiteren Nachweisen, insbes. S. 32 ff.

(3) Mutze, O., a.a.O., S. 36.

wicklungskosten nicht aktivierbar sind - d. Verf.) steht einmal im Gegensatz zu der Praxis, denn es liegen Abschlüsse namhafter Unternehmen vor, in denen Entwicklungskosten aktiviert sind und die die Billigung von Wirtschaftsprüfern und Finanzbehörden gefunden haben"(1). Zu der Frage, ob Filmvermögen als Anlage- oder als Umlaufvermögen auszuweisen ist (eine Frage, die hier nicht hergehört, aber auch von Mutze in diesem Zusammenhang behandelt wird), erklärt er, die UFA habe in der Zeit von 1939 viele Jahre ihren Filmbestand als Anlagevermögen behandelt und habe "damit bewiesen, daß die hier vertretene Auffassung auch praktisch durchführbar und zweckmäßig ist"(2).

Im Gesetz sieht Mutze keine Stütze von Ansichten für oder gegen die Aktivierbarkeit und die Aktivierungspflicht immaterieller Wirtschaftsgüter, weil sich der Gesetzgeber bei dem Erlaß der Vorschriften mit dieser Frage nicht befaßt habe(3). Überall da, wo das Gesetz keine Entscheidung von Zweifelsfragen ermöglicht, sind nach seiner Auffassung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung heranzuziehen, die er als "Handelsbräuche auf dem Gebiet des Rechnungswesens" bezeichnet. Er hält sie nicht für Rechtsnormen(4). "Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind weniger Gebote, sondern vorwiegend etwas tatsächliches, nämlich kaufmännische Übung und herrschende kaufmännische Auffassung, soweit sie nicht als allgemeingültig in die gesetzlichen Vorschriften aufgenommen worden sind ..."(5). Nun könnte es gleich-

---

(1) Mutze, O., Stellungnahme zu: Steuerliche Behandlung des Entwicklungsaufwandes, DB 1956, S. 971 ff.: S. 975.

(2) Mutze, O., Aktivierung ..., a.a.O., S. 210. - Anders läßt sich diese Ansicht allerdings auch kaum begründen, denn die Bestände an Absatzleistungen werden allen Bilanzlehren zufolge im Umlaufvermögen ausgewiesen.

(3) a.a.O., S. 37.

(4) a.a.O., S. 40.

(5) a.a.O., S. 41.

gültig sein, ob der Kaufmann wegen eines Handelsbrauchs oder wegen einer Rechtsnorm eine Position nicht aktivieren darf, wichtig ist nur, daß er es nicht darf. Wozu also diese Einordnung als Handelsbrauch?

Es gibt einen Punkt, für den diese Einordnung nicht gleichgültig ist, nämlich den, daß die Ausgestaltung des Handelsbrauchs der Praxis überlassen bleibt, die Ausgestaltung der nur der Zielsetzung nach bestimmten Rechtsnorm dagegen nicht. So ist es unerheblich, ob sich bei Auktionen die Übung durchsetzt, Willenserklärungen durch Zurufe, Handaufheben oder Hutschwenken abzugeben, entscheidend ist nur, ob ein solcher Brauch besteht, damit bei der jeweiligen Handlung die Rechtsfolgen ausgelöst werden. Dagegen ist es bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung durchaus nicht gleichgültig, welche Regeln entwickelt werden, denn sie sollen der vom Gesetzgeber gewünschten Zielsetzung entsprechen, d.h. sie sollen "ordnungsmäßig" sein und müssen deshalb der Kontrolle der Rechtsprechung unterliegen, die ihre "Ordnungsmäßigkeit" nach dem Zweck des Gesetzes festzustellen hätte.

Auch WP Götze tritt für eine unabhängige Entwicklung des Bilanzrechts in der Praxis ein: "Insbesondere bin ich der Meinung, daß es dem Bilanzrecht nicht zuträglich wäre und daß es auch nicht richtig ist, wenn ihm eine einseitige Richtung im Sinne von Zwang, Pflichtauflagen oder auch nur apodiktischen Anweisungen gegeben wird"(1).

Es ist also festzustellen, daß die Wirtschaftsprüfer die Aktivierbarkeit "dynamischer" Bilanzpositionen weniger deshalb befürworteten, weil sie theoretisch für richtig gehaltenen Ansichten entsprach, sondern daß man sich eher auf die kaufmännische Praxis und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung berief. Dabei war insbesondere nach

---

(1) Götze, H., a.a.O., S. 601 ff.

den Ausführungen von Mutze festzustellen, daß kaufmännische Praxis und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht immer synonyme Begriffe darstellen, sondern daß hiermit offenbar die Meinungen von Kreisen ganz unterschiedlicher Breite und Zusammensetzung gemeint waren. Der Extremfall war, daß die Bilanzierungsweise eines großen Unternehmens, der UFA, für maßgeblich erklärt wurde. Das Material reichte aber nicht aus, um hier weiter zu differenzieren.

Aus Mutzes Darstellungen war überdies das Bestreben herauszulesen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung von einer Kontrolle durch die Gerichte freizustellen.

4) Widersprüche zu den Gläubigerschutzzwecken der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen

Neben diesen Stellungnahmen, die die Ausweitung der Aktivierbarkeit aus den Grundsätzen dynamischer Bilanzauffassung und aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. Verfahrensweisen der Praxis rechtfertigten, gab es Stellungnahmen, in denen die Ausweitung der Aktivierbarkeit unmittelbar mit den an die Bilanz anknüpfenden Rechtsfolgen begründet wurde.

So erklärte WP Kienzle: "Die tatsächliche Aktivierung von Werten gewerblicher Schutzrechte (worunter er auch selbstentwickelte Patente vor Bekanntmachung der Patentanmeldung miterfaßt[1] - d. Verf.) wird aber bilanzpolitisch stets dann eine Rolle spielen, wenn es sich darum handelt, einen ohnehin vorhandenen Verlust nicht durch Unterbewertung dieser Rechte zu erhöhen und dadurch u.U. der Anzeigepflicht gemäß § 240 zu entgehen"[2]. Einwendungen gegen diese Bilanzpolitik erhebt Kienzle nicht.

---

(1) Kienzle, O., a.a.O., S. 96.
(2) a.a.O., S. 94.

WP Lange meint, bei einem Aktivierungsverbot "könnten zum Schaden der Volkswirtschaft viele Projekte nur noch von sehr finanzstarken Unternehmen in Angriff genommen werden. Das würde aber bedeuten, daß dann zahlreiche Projekte überhaupt nicht begonnen werden könnten"(1). Andererseits wendet er sich gegen einen Aktivierungszwang, "denn es braucht nicht besonders betont zu werden, daß die Vordiskontierung künftiger Erfolge ... die Anfälligkeit der betreffenden Wirtschaftseinheiten und damit der Gesamtwirtschaft bei krisenhaften Erscheinungen erhöht"(2).

WP Gerstner äußert, durch das frühere Verbot der Aktivierung von Errichtungs- und Verwaltungskosten "sind manche Gesellschaften in die Lage versetzt worden, in den ersten Jahren ihres Bestehens solche großen Aufwendungen dem Betrieb zu belasten und Unterbilanzen auszuweisen, ja oftmals vor die Frage der Überschuldung gestellt worden"(3).

Adler/Düring/Schmaltz begründen die Aktivierbarkeit von Bauzinsen damit, daß anderenfalls die Bauzinsen "zu Lasten des Ergebnisses zu zahlen" wären. "Das hätte zur Folge, daß die Gesellschaft für den Zeitraum, in dem sie keine Bauzinsen mehr zahlen darf, wegen eines Verlustvortrages keine Dividenden ausschütten könnte"(4).

WP Breng hält die Erlaubnis zur Aktivierung von Betriebseinrichtungskosten (§ 133 (4) AktG 1937) nicht für eine Ausnahmeregelung, wofür er sich auf eine unveröffentlichte Diplomarbeit eines Herrn Kaußen stützt. "Sicher scheint mir zu sein, daß der Gesetzgeber mit dieser Vorschrift einer sachlich gerechtfertigten betriebswirtschaftlichen

---

(1) Lange, A., a.a.O., WP 1954, S. 174.

(2) a.a.O., S. 175.

(3) Gerstner, P., a.a.O., S. 117.

(4) Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz 67 zu § 133; 4. Aufl., a.a.O., Tz. 48 zu § 153.

Forderung gefolgt ist. Auch handelsrechtlich war es sinnvoll, den Unternehmen diese legale Möglichkeit zu geben, um nicht aus formalen Gründen die Konkursanmeldung herbeizuführen"(1). - In dem Vorschlag des Referentenentwurfs, nur die Aktivierung der ersten Anlaufkosten bei der Gründung zuzulassen, sieht er "einen Rückschritt und eine Fesselung in der Bilanzierung, die zumindest seit 1931 durch Mißstände nicht mehr gerechtfertigt werden kann. Man sollte sich durch die letzten 11 Jahre des wirtschaftlichen Aufschwungs nicht verleiten lassen, den Unternehmen die derzeitig zwar wenig benutzte, aber legale Möglichkeit zur Aktivierung von Vorleistungskosten noch weiter einzuengen"(2).

WP Rusch hält, falls die geplante Einschränkung des Aktivierungsspielraums Gesetz werden sollte, Konsequenzen für die Prüfungspraxis für erforderlich. "Es wird hier m.E. - ohne einer unvorsichtigen Bilanzierung das Wort reden zu wollen - für den Wirtschaftsprüfer notwendig sein, einer vollen Ausschöpfung der Möglichkeiten zuzustimmen, die auf Grund einer Bilanzierung von eigenen Erfindungen nach § 133 Ziff. 4 AktG und im Rahmen der Vorräte bestehen, es sei denn, die Ausschöpfung der Möglichkeiten dient dazu, die Bilanzen erfolgsschwacher Jahre zu frisieren oder sogar eine Gewinnausschüttung zu ermöglichen"(3).

2. Stellungnahmen zur Passivierungspflicht von Pensionsverpflichtungen

a. Die grundsätzliche Befürwortung der Passivierungspflicht durch die Wirtschaftsprüfer und die Bilanzierungspraxis

Die Passivierungspflicht von Pensionsverpflichtungen ist

---

(1) Breng, E.G., a.a.O., S. 39.

(2) a.a.O., S. 42.

(3) Rusch, H., a.a.O., S. 40.

eine der am ausgiebigsten von Wirtschaftsprüfern diskutierten Prüfungsfragen. Gessler sieht in der Stellungnahme des Berufsstandes zu dieser Frage den Beweis, "daß diese Stellen keineswegs den bequemen Weg gegangen sind"(1). In der Tat hat die Mehrzahl der Berufsangehörigen die Passivierungspflicht gefordert(2). Die Berufsvertretung hat sie in

---

(1) Gessler, E., a.a.O., WPg 1956, S. 465.

(2) u.a.: Velder, F., Der Pensionsanspruch des Arbeitnehmers und seine Berücksichtigung in der Bilanz, WP 1933, S. 89 ff.: S. 91;, Krause, A., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig 1935, S. 92; Susat, W., Bilanzierung von Pensionslasten, WT 1935, S. 73 f.: S. 73; Adler, H., Über die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Bericht zur Vorbereitung der Aussprache im Großen Fachrat, in: Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Bearb.: Wirtz, C., Hrsg.: Mönckmeier, O., Berlin 1938, S. 9 ff.: S. 10; Wirtz, C., Zusammenfassung der bisherigen Erörterungen über Bilanzierung von Pensionslasten und die Formulierung von wahlweisen Entschließungsanträgen, in: Grundsätze ..., a.a.O., S. 32 ff.: S. 37; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, a.a.O., S. 231 und die folgenden Auflagen bis 1959; Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a.O., Tz 91 zu § 131 und 3. Aufl. 1957, a.a.O., Tz. 164 ff. zu § 131; Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, a.a.O., S. 37; Gerstner, P., a.a.O., S. 191; Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 104 f.; Berg, K., Wie bilanziert die Aktiengesellschaft?, a.a.O., S. 51 f.; Haas/Oechsner, a.a.O., S. 470; Brönner, H., a.a.O., S. 563 ff.; Closterhalfen, C., Pensionsrückstellungen in der Erfolgsrechnung nach der Währungsumstellung, WPg 1950, S. 445 ff.; S. 445; Ludewig, W., Probleme der betrieblichen Altersversorgung, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Bericht von der Fachtagung des IdW 1959, Stuttgart 1959, S. 129 ff.: S. 130; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, S. 231 und die folgenden Auflagen; Meier, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Publizität und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Berichte von der Fachtagung des IdW 1955, Düsseldorf 1955, S. 100 ff.: S. 101; Kenntemich, R., Zur Frage der Passivierung von Pensionsverpflichtungen, WPg 1956, S. 52, Mutze, O., Passivierungspflicht oder Passivierungswahlrecht bei Pensionsverbindlichkeiten, FR 1961, S. 406 ff.; Risse, H., Passivierungswahlrecht und Auflösung von Pensionsrückstellungen, DB 1961, S. 657; Richter, A., Zur Frage der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, WPg 1963, S. 533 ff.: S. 536.

mehreren Fachgutachten zur Auffassung des Berufsstandes erklärt[1]. Ausdrücklich abgelehnt wurde die Passivierungspflicht nur von WP Voigt[2]. Daneben finden sich allerdings noch eine Reihe von verklausulierten Ablehnungen und von wesentlichen Einschränkungen. So vertritt WP Götze die Passivierungspflicht nur für laufende Pensionen, nicht aber für Pensionsanwartschaften und bemerkt in einem Nebensatz, daß die Passivierungspflicht "noch keine Bewertungspflicht mit sich zu führen braucht"[3]. Damit wird das Postulat nach Passivierung praktisch wieder zurückgenommen.

WP Wanieck erklärt: "Es muß dem pflichtgemäßen Ermessen des Bilanzprüfers überlassen bleiben, wie er sich im Einzelfall in dieser Frage entscheidet. Kommt er bei besonders gelagerten Fällen zu einem von dem Gutachten des Fachausschusses abweichenden Ergebnis, so hat er natürlich seine der herrschenden Berufsmeinung entgegenstehende Auffassung sorgfältig zu begründen"[4]. Wo muß er sie begründen? - Den Interessenten kommt diese Begründung ja nur zugute, wenn sie im Testat gegeben wird. Wanieck hält jedoch nur "in besonderen Fällen" einen einschränkenden Hinweis im Bestätigungsvermerk und nur "bei wesentlichen Abweichungen" eine Erläuterung im Geschäftsbericht für erforderlich[4]. Dem

---

(1) IdW, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, FG 13/1933, in: Fachgutachten, Leipzig 1935, Bl. 13; dass., Neufassung des Gutachtens Nr. 13/1933, WT 1939, S. 97; dass., Fachgutachten Nr. 1/1951, Wpg 1951, S. 460 f.; dass., Neufassung des Fachgutachtens 1/1951, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, Herausgeber: IdW, Düsseldorf 1956, S. 130 ff.

(2) Voigt, A., Grenzen bilanzmäßiger Vermögensdarstellung, StuW 1935, Sp. 1285 ff.: Sp. 1288; ders.: Das Pensionsversprechen in der privaten Wirtschaft vom Standpunkt der Publizität und der betriebswirtschaftlichen Erfordernisse, in: Grundsätze ..., a.a.O., S. 21 ff.

(3) Götze, H., a.a.O., WPg 1961, S. 606, Fn. 52.

(4) Wanieck, O., Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 263 ff.: S. 295.

Gläubiger, der wissen möchte, was der Wirtschaftsprüfer nun eigentlich testiert, nutzt diese Stellungnahme nichts, denn Wanieck macht in jedem Satz eine unbestimmte Einschränkung. Das ist auch beabsichtigt. "Es wäre aber eine Einschränkung und eine Begrenzung des pflichtgemäßen Ermessens des Wirtschaftsprüfers, wenn man ihm nun kategorisch vorschreiben wollte, bei Abweichungen von seiner Meinung, die sich mit guten Gründen vertreten lassen, nun seinen anderen Standpunkt im Vermerk niederzulegen"(1).

Einerseits akzeptiert er die Berufsauffassung über die Passivierungspflicht nicht, andererseits will er seinem Testat auch keinen individuellen Inhalt geben. So nimmt er dem Testat jedweden Aussagewert.

Im Anschluß an diese Ausführungen will WP Karoli bei fehlenden oder unzureichenden Pensionsrückstellungen den Bestätigungsvermerk nur "nach der Lage des Einzelfalles einschränken"(2), worauf weiter unten eingegangen werden soll. WP Ascher berichtet: "Eine in der Praxis noch oft geübte Handhabung ist die Zahlung von Pensionsverpflichtungen, so wie sie anfallen, aus laufenden Mitteln, ohne daß während der Dienstzeit des Angestellten Rückstellungen vorgenommen worden sind". Diese Handhabung werde "insbesondere in den Fällen zu beobachten sein", in denen die Zusage erst beim Ausscheiden gegeben wird, denn dann könne eine periodengerechte Aufwandsverrechnung nicht mehr nachgeholt werden(3). - Beschränkt auf diese Fälle scheint diese Handhabung aber nicht zu sein. - Was hält Ascher von dieser noch oft geübten Handhabung? - "Fällt diese Möglichkeit (der periodengerechten Aufwandsverrechnung - d.Verf.) aber fort, so kann man sich in einem solchen Fall noch am ehesten den Stand-

(1) Wanieck, O., a.a.O., S. 295.

(2) Karoli, R., a.a.O., WT 1937, S. 169.

(3) Ascher, Th., Berechnung und Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen für leitende Angestellte, BfuP 1949, S. 329 ff.: 351.

punkt von Voigt zu eigen machen, wonach Pensionen als Aufwand derjenigen Jahre anzusehen sind, in denen sie gezahlt werden, im Hinblick darauf, daß die Wirkung der aktiven Tätigkeit der Pensionsberechtigten eben über die Dienstzeit hinausreiche"(1). Wenn die periodengerechte Aufwandsverrechnung "nicht möglich" ist, dann ist eine andere Aufwandsverrechnung periodengerecht. Nach diesem Grundsatz wird hier die Nichtpassivierung von Pensionsverpflichtungen, die erst beim Ausscheiden eingegangen werden, für zulässig gehalten.

1937 und 1959 führte das IdW Befragungen durch, die allerdings nur bedingt einen Aufschluß über die Bilanzierungspraxis vermitteln. Die Befragung von 1937, die sich auf 115 Unternehmen erstreckte, erbrachte, daß 30 Unternehmen keine Pensionsrückstellungen ausgewiesen hatten, obwohl die jährlichen Pensionszahlungen 8,8 Mio. betrugen, wovon jedoch rund 8 Mio. auf 11 Betriebe der öffentlichen Hand entfielen. Es war nach der Bilanzsumme, der Höhe der laufenden jährlichen Pensionszahlungen aufgrund vertraglicher oder gewohnheitsrechtlicher Verpflichtungen sowie nach der Zahl der bereits pensionierten oder noch tätigen Pensionsberechtigten, nicht jedoch nach der Höhe der bestehenden Verpflichtungen gefragt worden, wobei auch nicht nach Anwartschaften und laufenden Pensionen differenziert wurde(2). Es konnte also schon nach der Fragestellung kein Aufschluß über die Vollständigkeit der Passivierung vermittelt werden. 1960 wurde vom IdW eine weitere Befragung "in einem bestimmten Kreis seiner Mitglieder" durchgeführt, der so bestimmt war, "daß mit einer relativ kleinen Zahl berichtender Abschlußprüfer ein sehr gewichtiger Teil der Aktiengesellschaften erfaßt wurde", und zwar 29 %. Als "gewichtig" wird der erfaßte Anteil deshalb bezeichnet, weil man nur nach der Bilanzierungspraxis großer Unternehmen fragte, so

---

(1) Ascher, Th., a.a.O.

(2) Vorbereitung, Verlauf und Ergebnisse der Erörterungen in der Sitzung des großen Fachrates des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 3.6.1937, Bericht von Wirtz, C., in: Grundsätze ..., a.a.O., S. 36.

daß mit der Quote von 29 % Aktiengesellschaften "mit weit mehr als der Hälfte des Grundkapitals aller Aktiengesellschaften" erfaßt werden konnten[1]. - Diese Beschränkung beeinträchtigt den Wert des Untersuchungsergebnisses, da bei großen Unternehmen Besonderheiten vorliegen können. - Es ergab sich, daß 92,5 % der erfaßten Unternehmen eine volle Passivierung rechtsverbindlicher Pensionsverpflichtungen vorgenommen hatten[1]. Ob die 7,5 % der Aktiengesellschaften, die die Pensionsverpflichtungen nicht passivierten, uneingeschränkte Testate erhalten haben, wurde nicht eruiert.

Obwohl die Pensionsverpflichtungen offenbar weitgehend passiviert wurden, gelang es nicht, das Passivierungsgebot rechtlich durchzusetzen. 1961 entschied der BGH gegen die Passivierungspflicht, wobei er sich in erster Linie auf ein Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages stützte, das wiederum auf Befragungen der Mitglieder basierte[2]. Was waren die Gründe dafür, daß der Berufsstand bei der Durchsetzung seiner Forderung scheiterte?

b. Woran scheiterte die Durchsetzung der Passivierungspflicht?

Die Beantwortung dieser Frage gestattet gleichzeitig eine Fortführung der im vorigen Kapitel begonnenen Untersuchung, wie die Wirtschaftsprüfer die Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz und damit die Gläubigerschutzfunktion verstanden und wahrgenommen haben, die ihnen mit der Abschlußprüfung zugewiesen wurde bzw., nach welchen sonstigen Kriterien Zweifelsfragen der Abschlußprüfung entschieden wurden.

In dem Urteil des BGH wurde ohne Diskussion als gesicherte Erkenntnis unterstellt, daß Pensionsverpflichtungen keine

---

(1) Richter, A., a.a.O., S. 536.

(2) BGH v. 27.2.1961 - II ZR 292/59, AG 1961, S. 137 ff.: S. 137.

Schulden im Sinne von § 40 HGB sind, so daß nur noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Begründung der Passivierungspflicht angeführt werden konnten. Diese Voraussetzung erscheint aber falsch. Legt man den Begriff "Schulden" nach dem Gesetzeszweck aus, Gesellschaftsvermögen gegen die Ausschüttung ohne vorherige Gläubigerbefriedigung zu sperren, so sind, wie bereits erwähnt, Vermögen und Schulden nach dem Entscheidungsfeld der Gläubiger zu definieren. Das heißt hier, daß alle zum Stichtag bestehenden Verpflichtungen in die Bilanz einzustellen sind, die dem Erfüllungsanspruch eines Massegläubigers vor- oder gleichrangig sind, weil sie die Haftungsmasse mindern, die der einzelne Gläubiger im Konkursfall in Anspruch nehmen kann. Die Passivierung ist deshalb davon abhängig zu machen, ob am Stichtag eine im Konkursfall gültige Verpflichtung besteht.

Wie beurteilen die Wirtschaftsprüfer den Schuldcharakter von Pensionsverpflichtungen?

In dem ersten Fachgutachten des IdW zur Frage der Passivierungspflicht ist von "Schulden" nicht die Rede, es wird nur von "Aufwand" gesprochen, der periodengerecht verrechnet werden soll[1]. Dabei wird in dem Gutachten aber im Grunde genommen sehr wohl danach unterschieden, ob eine Verpflichtung besteht oder nicht, denn die Passivierungspflicht wird nur bejaht, wenn ein Rechtsanspruch erworben wird, nicht dagegen, wenn Pensionen in Aussicht gestellt werden. Hier soll ein Wahlrecht gelten[1]. Diese Unterscheidung ist aber dann nicht mehr gerechtfertigt, wenn durch das Passivierungsgebot nur erreicht werden soll, daß der Aufwand der Periode zugerechnet wird, in der die Arbeitsleistung anfällt - was die erklärte Absicht des IdW war[1]. - Der Fall, daß eine unbedingte Zusage gewährt wird, die Verpflichtung also unabhängig davon ist, ob der Berechtigte

---

(1) IdW, Fachgutachten 3/1933, a.a.O., B. 13.

kündigt oder weiter im Betrieb tätig bleibt, wird in der Stellungnahme nicht erwähnt, obwohl das der Klarstellung sehr dienlich wäre[1], zumal der Fall insbesondere auf Vorstandsebene keineswegs nur theoretischer Natur ist.

Krause von der Treuhand AG Köln hält zwar ein Schuldverhältnis bei Pensionsverpflichtungen rechtlich für gegeben, jedoch komme es für die bilanzmäßige Betrachtung mehr auf die wirtschaftliche als auf die rechtliche Auffassung an[2]. "Insbesondere haben zweiseitige Rechtsverhältnisse, in denen beide Teile ihre Leistung noch zu erfüllen haben, keinen Schuldcharakter"[3]. - Richtig ist hieran, daß unsere Bilanzierungsgepflogenheiten nach Jahrhunterte währender Tradition die Regel enthalten, daß bei synallagmatischen Verträgen die vereinbarten Forderungen und Schulden nicht bilanziert werden, so z.B. die Lieferschuld und die Zahlungsschuld aus einem Kaufvertrag. Dies ändert aber nichts an dem Schuldcharakter dieser Rechtsverhältnisse, wie Krause glauben machen will. Schulden bleiben Schulden, auch in wirtschaftlicher Betrachtung. Nur sind manche Schulden von der Passivierungspflicht ausgenommen. Die Schulden aus schwebenden Geschäften werden deshalb nicht bilanziert, weil sich Forderungen und Schulden normalerweise der Höhe nach entsprechen[4] - was bei Pensionsverpflichtungen durchaus nicht der Fall ist. Hier besteht ein Rechtsanspruch des Angestellten auf eine Pension entsprechend der bereits geleisteten Arbeit (mit Variationen je nach der vertraglichen Gestaltung), dem kein Anspruch des Unternehmens gegenübersteht. Krause zieht hier eine bilanzielle Ausnahmeregelung zur Rechtfertigung einer anderen Ausnahmeregelung heran,

---

(1) Dann wäre nach "dynamischen" Grundsätzen ebenfalls nur der dem Arbeitsanfall entsprechende Teil der Verpflichtung zu passivieren, nach "statischen" Grundsätzen dagegen die Gesamtverpflichtung.

(2) Krause, A., a.a.O., S. 20.

(3) a.a.O., S. 32.

(4) z.B.: Rehm, H., Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903, S. 214 ff.

ohne die Identität der Gründe, die die Ausnahme rechtfertigen sollen, nachzuweisen. Er verschleiert den tatsächlichen Unterschied der Fälle durch die Konstruktion eines besonderen wirtschaftlichen Schuldbegriffes, der in der Wirtschaft nicht existiert. "Außerdem läßt sich der Sprachgebrauch bei der Beurteilung dessen, was Schulden sind, von bestimmten Merkmalen wie z.B. Feststehen der Höhe, der Fälligkeit usw. leiten"(1). - Abgesehen von der Problematik, den Sprachgebrauch zur Gesetzesauslegung in Wirtschaftsfragen heranzuziehen, stimmt die Behauptung auch nicht, denn man spricht in den genannten Fällen durchaus von Schulden.

Für Pensionsanwartschaften verneint Krause den Schuldcharakter, weil die Verpflichtungen noch hinfällig werden können, solange der Angestellte seinerseits noch nicht restlos erfüllt hat, d.h. die Dienstjahre abgeleistet hat oder bei Witwenpension durch Tod ausgeschieden ist(2). Fast mit derselben Berechtigung könnte man die Passivierung von Lieferverpflichtungen deswegen ablehnen, weil möglicherweise der Gläubiger die Schuld erläßt, denn was rechtfertigt die generelle Annahme, daß der Angestellte kündigen wird, noch dazu, wenn er damit seinen Pensionsanspruch aufgibt?

Den § 39 HGB interpretiert Krause wie folgt: Es dürfte die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, "in erster Linie Warenschulden, Darlehnsschulden und unter gewissen Umständen auch Schulden, die ihrer Höhe und Fälligkeit nach nicht genau festliegen, deren Existenz aber außer Frage steht, zu erfassen. Die Passivierung von sonstigen Dingen hat der Gesetzgeber nicht mit § 39 regeln, sondern ihre Passivierung der sich aus der Praxis ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute ergebenden Übung überlassen wollen"(3). Der Gesetzge-

(1) Krause, A., a.a.O., S. 32 f.
(2) a.a.O., S. 34.
(3) a.a.O., S. 85.

ber fordert aber in § 40 HGB den Ausweis "sämtlicher" Schulden, Abstufungen können hiernach nicht zulässig sein.

WP Susat bejaht demgegenüber den Schuldcharakter von Pensionsverpflichtungen. "Pensionsverpflichtungen sind rechtlich betagte, unverzinsliche und bedingte Verbindlichkeiten"(1). "Daß betagte, bedingte Verbindlichkeiten Schulden im Sinne des § 40 HGB sind, geht schon aus der Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage hervor, in der ausgeführt wird, daß auch die Schulden einer Bewertung unterlägen; auch bei ihnen sei unter Umständen eine Bewertung erforderlich, z.B. bei betagten unverzinslichen Verbindlichkeiten, bei bedingten Verpflichtungen usw. Da somit die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, deren Charakter als betagte und bedingte Verbindlichkeiten unbestreitbar ist, eindeutig im Gesetz geregelt ist, bleibt kein Raum mehr für die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, die nur "im übrigen", nämlich wenn keine ausdrücklichen gesetzlichen Vorschriften bestehen, Anwendung finden können"(2).

Offenbar läßt sich also die Passivierungspflicht durchaus aus dem Gesetz herleiten.

Der Justitiar der IdW Adler hält Susats Ausführungen über den Schuldcharakter für "doch nicht ganz haltbar", ohne dies näher zu begründen(3). Es handele sich bei Pensionsanwartschaften um Schulden im zivilrechtlichen Sinne und zwar um aufschiebend bedingte Schulden im Sinne von § 158 BGB, womit aber noch nicht geklärt sei, ob eine passivierungspflichtige Schuld vorliegt. Nicht passivierungspflichtig seien z.B. Vertragsstrafen und beiderseits nicht erfüllte Verträge. Andererseits gebe es die Passivierung von

(1) Susat, W., a.a.O., S. 73
(2) a.a.O., S. 73.
(3) Adler, H., a.a.O., S. 9.

Aufwandsrückstellungen[1]. - Außer der Ausnahmeregelung für schwebende Verträge wird hier noch das Beispiel der Vertragsstrafen und der Aufwandsrückstellungen zur Ablehnung des Schuldcharakters angeführt - wiederum ohne Nachweis, daß die Gründe dieser Regelabweichungen auch hier anwendbar sind. Bei den Vertragsstrafen kommt es im normalen Verlauf der Dinge nicht zur Inanspruchnahme der Gesellschaft, wohl aber bei Pensionsverpflichtungen. Die reinen Aufwandsrückstellungen gehören aber schon deshalb nicht hierher, weil es sich nicht um Verbindlichkeiten gegenüber Dritten handelt.

WP Wirtz hält Pensionsverpflichtungen für "in ihrer Höhe und Fälligkeit nach nicht übersehbare Schulden", er bejaht also grundsätzlich den Schuldcharakter. "Auf Grund der bilanzrechtlichen Untersuchung dürfte also eine Passivierungspflicht anzunehmen sein, wenn nicht im Einzelfalle oder allgemein ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für die Nichteinsetzung eines Passivpostens in der Bilanz angenommen werden kann"[2]. - Bei dieser Auffassung würde ignoriert, daß § 40 HGB die Berücksichtigung entgegenstehender Grundsätze nicht zuläßt. Vermutlich liegt aber hier ein Formulierungsfehler vor, denn Wirtz empfiehlt dem Großen Fachrat der IdW, dem er seine Ausführungen vorträgt, den Entschließungsantrag anzunehmen, daß sich die Passivierungspflicht "aus dem unmittelbaren Wortlaut des Gesetzes" nicht ergibt, sondern "aus den im Gesetz als Generalregel genannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, weil die Notwendigkeit der Passivierung rechtsverbindlicher Pensionszusagen in der begründeten Praxis sorgfältiger Wirtschaftsunternehmer grundsätzlich und allgemein bejaht wird". Dieser Antrag wurde angenommen. Zur Wahl standen außer diesem Antrag die Herleitung der Passivierungspflicht aus § 40 HGB und die Ablehnung der Passivie-

(1) Adler, H., a.a.O., S. 10.
(2) Wirtz, C., Zusammenfassung, a.a.O., S. 37.

rungspflicht, weil die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in dieser Hinsicht noch nicht hinreichend geklärt seien(1).

In späteren Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer wurde die Frage, ob Pensionsverpflichtungen Schulden im Sinne von § 40 HGB sind, kaum noch diskutiert, obwohl die Argumente, mit denen der Schuldcharakter abgelehnt wurde, wenig Überzeugungskraft hatten, wie dargestellt wurde. Damit war ein wesentlicher Grundstein dafür gelegt worden, daß der BGH in seiner Entscheidung nur noch die Frage erörterte, ob sich die Passivierungspflicht aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt(2).

---

(1) Wirtz, C., a.a.O., S. 41.

(2) Das oberste Gericht umging den Urteilsspruch, daß die Passivierungspflicht sich nicht aus § 40 HGB ergibt, obwohl er der Entscheidung zugrunde liegt, und zwar folgendermaßen: Es wird erklärt, mit der Erteilung der Pensionszusage werde in jedem Fall eine Verpflichtung übernommen. Dann folgt ein Einschub des Inhalts, daß nicht zur Frage der Passivierungspflicht von laufenden Pensionen Stellung zu nehmen sei und auch nicht zur Frage der Passivierungspflicht von Pensionsanwartschaften "in ihrer ganzen Breite", sondern nur zur Frage des Umfanges der Rückstellungsbildung. Jetzt wird der § 40 HGB angezogen, in dem keine Vorschrift einer bestimmten "Bewertungsart" gesehen wird, weswegen die Frage der Bewertung an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung überantwortet wird. Im folgenden wird nur noch im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung diskutiert - aber nicht, wie zuvor erklärt, über die Bewertung, sondern über die Passivierungspflicht, von der wiederum zuvor gesagt wurde, daß sie nicht zur Diskussion steht.

Die Unsicherheit des BGH, die in dieser Verfahrensweise zum Ausdruck kommt, entspricht der Behandlung der Frage in der umfangreichen vorgefundenen Literatur, denn Dinge wie der wirtschaftliche Schuldbegriff, den die Wirtschaftsprüfer konstruierten, müssen gerade einem Juristen unverständlich bleiben - womit allerdings das Verfahren des BGH nicht zu rechtfertigen ist.

c. Wie begründeten die Wirtschaftsprüfer die Passivierungspflicht?

Trotz der Ablehnung des Schuldcharakters trat man für eine Passivierungspflicht ein, die in den eingangs zitierten Stellungnahmen, sofern zu diesem Punkt nähere Ausführungen erfolgten, stets aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Verbindung mit dynamischen Periodenabgrenzungsgrundsätzen hergeleitet wurde. So wurde bereits in dem ersten Fachgutachten im Jahre 1933 eine Übergangsregelung von zehnjähriger Dauer zugelassen, weil die deklarierten Grundsätze "noch nicht Allgemeingut der deutschen Unternehmungen" geworden seien(1). Der wichtigste Grundsatz, die Aufwandsbelastung der Jahre, in denen die Arbeitsleistung anfällt(1), war der dynamischen Bilanzauffassung entlehnt. Er wurde jedoch nicht als Auslegung des Gesetzes offeriert, sondern als Grundsatz, dessen Durchsetzung in der Praxis unabhängig von dem Gesetz befürwortet wurde. Dies wurde noch deutlicher durch die Neufassung im Jahre 1937 zum Ausdruck gebracht, in der, wie oben dargestellt, betont wird, daß sich die Passivierungspflicht nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Der dynamische Verrechnungsgrundsatz wird in der Fassung des Gutachtens von 1951 besonders herausgestellt, wo es heißt: "Es ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, daß jeder Aufwand dem Rechnungsabschnitt zu belasten ist, der ihn wirtschaftlich verursacht hat"(2).

WP Velder stützt seine Stellungnahme zugunsten der Passivierungspflicht nur auf die "moderne Betriebswirtschaftslehre" ohne weitere Erörterungen(3). Auch Krause hält die "wirtschaftliche" und nicht die "rechtliche" Auffassung für relevant(4). Für Pensionsanwartschaften wählt er die

(1) IdW, Fachgutachten, a.a.O., Bl. 13.
(2) IdW, a.a.O., WPg 1951, S. 460.
(3) Velder, F., a.a.O., S. 91.
(4) Krause, A., a.a.O., S. 20.

:ichnung "Lasten", da es sich nicht um Schulden handele. Lastencharakter lasse sich besonders gut bei der Ver-
ırung des Unternehmens erkennen(1). Pensionsverpflich-
gen bedeuteten Belastungen für diejenigen Erfolgsperioden, den Nutzen aus der Dienstleistung haben(2). Während die
'endigkeit der Passivierung also aus der Forderung nach
.odengerechter Erfolgsermittlung hergeleitet wird, wer-
als Rechtsgrundlage für den Passivierungszwang die
.dsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewählt. Aus dem
·tz sei die Passivierungspflicht nicht herleitbar(3),
.mehr habe der Gesetzgeber die Passivierung "der sich
der Praxis ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute er-
ınden Übung überlassen wollen"(4).

·r, der Justitiar des IdW, erklärt, nachdem er - worauf
its oben eingegangen wurde - Beispiele für das Ausein-
rfallen der Passivierung und des zivilrechtlichen
ıldbegriffes angeführt hatte: "Demnach muß davon aus-
.ngen werden, daß Schulden im zivilrechtlichen Sinne
:lmäßig auch Schulden im bilanzrechtlichen Sinne sind
daß eine Passivierung zu erfolgen hat, sobald eine Ver-
:nsbelastung erfolgt. Entscheidend dafür, ob eine Schuld
passivieren ist oder nicht, sind die Grundsätze ordnungs-
!ger Buchführung"(5).

oben dargestellt, sind zivilrechtliche Schulden auch
ılden im bilanzrechtlichen Sinne, sie sind es nicht nur
;elmäßig", wie Adler behauptet. Die Regelabweichungen
·t Adler darauf zurück, daß zivilrechtliche Schulden nur
passivierungspflichtig sind, wenn sie "Vermögensbela-
ıgen" darstellen, ohne diesen Begriff zu klären.

Krause, A., a.a.O., S. 39.
a.a.O., S. 61.
a.a.O., S. 92.
a.a.O., S. 75.
Adler, H., a.a.O., S. 9.

Übersetzt man "Vermögensbelastung" mit "Forderung an das Gesellschaftsvermögen", dann läßt sich die Regelabweichung der schwebenden Geschäfte hier nicht unterbringen, weil diese stets Forderungen an das Gesellschaftsvermögen beinhalten, nur daß diesen Forderungen eben meist gleichwertige eigene Forderungen gegenüberstehen. Der Terminus "Belastung" läßt allerdings auch die Interpretation als "Last" zu, wie sie Krause gemeint hat. Auch diese Version erklärt aber nicht die Ausnahme für schwebende Geschäfte, denn die dynamische Bilanztheorie, die ja von Krause zugrundegelegt wird, weicht in dieser Hinsicht nicht von den Bilanzkonventionen ab. Das Kriterium der Vermögensbelastung erklärt also in keinem Fall die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte, womit aber der unterschiedliche Begriffsumfang bilanzrechtlicher und zivilrechtlicher Schulden begründet werden sollte.

Selbst wenn aber nachgewiesen worden wäre, daß zivilrechtliche Schulden nicht immer bilanzrechtliche Schulden sind, dann bestünde immer noch kein Anlaß, die Passivierungspflicht von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abhängig zu machen, was in dem dritten Satz gefordert wird, sondern es bestünde allenfalls Anlaß, die Passivierungspflicht zivilrechtlicher Schulden davon abhängig zu machen, ob es sich um eine Vermögensbelastung handelt.

Übersetzt man diese Fehler in ein Konzept zielgerichteter Argumentation, dann ergibt sich,

- daß die Regelabweichung der schwebenden Geschäfte als Aufhänger für weitere Regelabweichungen benutzt wird,
- daß die Zweideutigkeit des Terminus "Vermögensbelastung" der Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze die Tür öffnen soll und
- daß die Passivierungspflicht nicht mehr aus dem Gesetz hergeleitet werden soll, sondern aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Existenz eines solchen Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung wurde nur von WP Voigt und WP Wanieck verneint, die dementsprechend die Passivierungspflicht ablehnten. WP Voigt behauptete 1935, Pensionsverpflichtungen hätten bisher im allgemeinen keinen Bilanzansatz erfahren[1] und WP Wanieck erklärte im selben Jahr, "Pensionslasten sind nach Handelsbrauch und Anschauung des ordentlichen Kaufmanns, also nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, nicht unbedingt passivierungspflichtige Schulden im bilanzrechtlichen Sinne"[2].

Daß das Passivierungsgebot auf betriebswirtschaftlichen Erwägungen bzw. der dynamischen Bilanztheorie basiert, wird auch von WP Closterhalfen[3] und WP Risse[4] hervorgehoben, ohne daß aber näher auf diese Grundlagen eingegangen wird. WP Mutze schließt dagegen aus dem negativen Ausgang des Umfrageergebnisses, auf Grund dessen der BGH die Passivierungspflicht verneint hätte: "Es empfiehlt sich nicht, die handelsbilanzmäßige Passivierungspflicht der Pensionsrückstellungen zu sehr auf betriebswirtschaftliche Erwägungen zu stützen, ... denn diese Erwägungen sind nicht ohne weiteres den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gleichzusetzen". Daß ein Unterschied zwischen betriebswirtschaftlichen Erwägungen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung besteht, könne nur positiv beurteilt werden, denn: "Schon mit Rücksicht auf die Zulässigkeit, stille Reserven zu bilden, ist nichts dagegen einzuwenden, daß die Handelsbilanzen und die dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnungen nicht alle betriebswirtschaftlich richtigen und der dynamischen Bilanzauffassung entsprechenden Posten enthalten"[5].

---

(1) Voigt, A., Pensionsversprechen ..., a.a.O., S. 22.
(2) Wanieck, O., a.a.O., S. 295.
(3) Closterhalfen, a.a.O., S. 446.
(4) Risse, H., a.a.O., S. 657.
(5) Mutze, O., a.a.O., S. 408.

Mutze sieht also in einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise generell eine Gefahr für die Zulässigkeit der Bildung stiller Reserven. Deshalb dürfe auch bei Fragen, die mit der Bildung stiller Reserven nichts zu tun haben, nicht betriebswirtschaftlich argumentiert werden. Er befürwortet deshalb die Herleitung der Passivierungspflicht aus dem Vorsichtsprinzip anstatt aus dynamischen Bilanzierungsgrundsätzen, denn hiernach dürfe sich der Kaufmann in seiner Handelsbilanz wohl ärmer aber nicht reicher rechnen als er ist[1].

Insgesamt kann festgestellt werden, daß zwar die dynamische Bilanzauffassung die Grundlagen für die Behandlung der Fragen liefert, daß aber die Entscheidung fast einhellig von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abhängig gemacht wurde. Dies bestätigt das bei den Stellungnahmen zur Aktivierbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter gefundene Ergebnis. Die dynamische Bilanzauffassung wurde aber nie so weit vertreten, daß auch die Passivierungspflicht für "rein dynamische" Positionen gefordert wurde, d.h. für unverbindliche Pensionszusagen. Dann besteht aber nur noch ein geringer Unterschied zu der hier vertretenen Regelung, daß der Schadensersatzanspruch des Pensionsberechtigten zum Stichtag als Bewertungsmaßstab zu wählen ist[2]. Wenn man aber die dynamische Bilanzauffassung nicht konsequent zur Anwendung bringen will, vielmehr nur eine Passivierungspflicht vertritt, die der statischen Bilanzauffassung und damit dem Schulden-Begriff des § 40 HGB entspricht, warum wurde dann diese Begründung abgelehnt?

---

(1) Mutze, O., a.a.O., S. 408.

(2) In der ersten Zeit nach der Zusage würde wohl meist ein höherer Betrag zu passivieren sein, weil die Zusage meist auch für vergangene Dienstleistungen gewährt wird. Ferner ergäbe sich eine höhere Passivierung bei unbedingt gewährten Zusagen.

d. Warum stützt der Wirtschaftsprüfer seine Forderung nicht auf das Gesetz?

Der Unterschied zwischen der Herleitung aus dem Gesetz und der Anwendung der dynamischen Bilanzauffassung über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wurde bei der BGH-Entscheidung deutlich: die Bilanzierungspflichtigen wurden gefragt, ob sie einen solchen Grundsatz anerkannten(1). Damit hätte die Mehrheit der Bilanzierungspflichtigen jeden von den Wirtschaftsprüfern aufgestellten Grundsatz wieder zu Fall bringen können. Eine solche Befragung wäre bei einer Herleitung aus dem Gesetz nicht statthaft gewesen.

Kein Wirtschaftsprüfer hat zur Klärung dieser Frage die Spruchstelle angerufen - die vom Gesetzgeber eigens zur Klärung solcher Zweifelsfragen geschaffen wurde - , wie überhaupt diese Spruchstelle nie tätig geworden ist. Auch in dem Fall, den der BGH zu entscheiden hatte, ging es nicht um eine Testatverweigerung, sondern im Gegenteil darum, daß der Wirtschaftsprüfer das Unternehmen nicht auf die Möglichkeit der Passivierung von Pensionsverpflichtungen hingewiesen hatte, wodurch dem Unternehmen steuerliche Nachteile entstanden waren. Man wählte den Weg der Beteiligung an dem Prozeß der Meinungsbildung in seiner gesamten Breite, den die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellen und der an den Widerrufsvorbehalt der Bilanzierungspflichtigen gebunden ist, um Zweifelsfragen zu lösen.

---

(1) BGH v. 27.2.1961, a.a.O., S. 138. - Der BGH setzte sich zwar auf Vorhaltungen von Döllerer (Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, WPg 1959, S. 653 ff.: S. 657) und WP Faßhauer (Die Beseitigung von Fehlbeträgen bei Pensionsrückstellungen durch Erhöhung des Rechnungszinsfußes, WPg 1960, S. 179 ff.: S. 179) auch mit "inneren betriebswirtschaftlichen Gründen" der Forderung nach Pasivierung auseinander, ohne aber zu klären, weshalb. Er hatte zuvor der Vorinstanz bescheinigt, sie habe "rechtlich einwandfrei", nämlich durch Befragung des DJHT, ermittelt, daß kein diesbezüglicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung existiert.

Krause bemerkt zu dem Gutachten des IdW: "In der Praxi entstand allerdings hier und da der Eindruck, daß das Gutachten in zu diktatorischer Form in die Übung der Praxis eingreife. Tatsächlich liegt in einem solchen Eingreifen die Gefahr, daß das organische Wachsen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung gleichgültig auf welchem Gebiet aus der Übung der Praxis heraus gefährdet wird. Es ist von großem Werte, daß ein Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung nicht durch Zwang, sondern durch Einsicht bewirkt wird. Der Bilanzierungspflichtige hört sonst auf, über die innere Notwendigkeit sich selbst Gedanken zu machen. Der Verfasser mußte dies bei seiner Revisionstätigkeit in der Praxis vereinzelt erfahren"(1). Es bleibt festzuhalten: Ausgerechnet jener Berufsstand, der geschaffen wurde, weil die Unternehmen von sich aus nicht ordnungsmäßig bilanzieren, läßt seine Pflichtauffassung von der Sorge um ein "organisches Wachsen" der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Abstinenz in der Anwendung von Zwang bestimmen.

Krause führt weiter aus: "Im ganzen ist mit Deutlichkeit festzustellen, daß die Tätigkeit der Betriebswirtschaftler und besonders der Wirtschaftsprüfer und sonstigen Bilanzberater die Entwicklung mächtig gefördert hat, so daß man heute schon die Passivierungspflicht als praktisch gewordenen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung bezeichnen kann"(2). Die Tatsache, daß der Wirtschaftsprüfer in einer Linie mit "sonstigen Bilanzberatern" genannt wird, bestätigt den Eindruck, daß sich seine Tätigkeit auch nicht von der dieses Berufsstandes unterscheidet, daß er also nicht von dem ihm zu Gebote stehenden Machtmittel, der Drohung mit der Testateinschränkung, Gebrauch macht und es bei Hinweisen auf die korrekte Handhabung bewenden läßt.

---

(1) Krause, A., a.a.O., S. 87.
(2) a.a.O., S. 92.

WP Closterhalfen nennt als Ursachen dafür, daß sich die Passivierung in der Praxis weitgehend durchgesetzt hat, die bessere betriebswirtschaftliche Schulung der Praktiker, die Gutachten des IdW und die steuerlichen Vorteile der Passivierung(1). Von einem Druck, der seitens der Abschlußprüfer ausgeübt wurde, ist nicht die Rede. Weiter führt er aus: "Die richtige Anwendung der aus der dynamischen Bilanzauffassung sich ergebenden Grundsätze über die Bilanzierung der Pensionsverpflichtungen würde sich noch schneller als es geschehen ist, durchgesetzt haben, wenn nicht die Steuerbehörden, sowohl die Finanzverwaltung wie die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, sich in einer übertrieben vorsichtigen Weise gescheut hätten, die Passivierung von Pensionsverpflichtungen vorzuschreiben"(1).

Es kann nicht Aufgabe der Finanzverwaltung sein, für die ordnungsmäßige Bilanzierung in der Handelsbilanz zu sorgen. Diese Aufgabe hat der Gesetzgeber dem Wirtschaftsprüfer übertragen - der aber offenbar die Hilfe der Finanzbehörden benötigt.

Die Diskussion um die Passivierungspflicht wird selten mit Argumenten geführt, die über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die dynamische Bilanzauffassung hinausgehen. Daß durch eine Passivierungspflicht zusätzliche Beträge gegen die Ausschüttung ohne die Begründung persönlicher Haftung gesperrt werden und daß der Zeitpunkt der Konkursanmeldung wegen Überschuldung dadurch berührt wird, wird selten erwähnt.

Bei einer Sachverständigenanhörung im Rahmen der Aktienrechtsreform forderte WP Forster die Passivierungspflicht, wollte sich aber auch mit einer Vermerkspflicht in der Bilanz oder im Geschäftsbericht zufriedengeben(2), d.h. daß

---

(1) Closterhalfen, C., a.a.O., S. 446.

(2) Stenographische Niederschrift der Sachverständigenanhörung am 17.5.1962, Anlage 1 zu Protokoll Nr. 12-16. Ausschuß-, unveröff., S. 57 ff.

nur die Information der Gläubiger gewährleistet wird, Durchbrechungen der Ausschüttungssperregelung dagegen zugelassen werden sollten. Trotzdem die Sachverständigen die Wirtschaftsprüfer auf diesen Mangel ihrer Stellungnahme aufmerksam machten (u.a. Sachverständiger Stützel: "Mir ist es unerfindlich, wie man überhaupt auf die Idee kommen kann, daß die Pensionsverpflichtungen irgendwie anders auszuweisen sind als durch Passivierung. Selbst der Vermerk, den Herr Forster vorschlägt, leistet nicht das, was hier nach schlichtem, klassischen Aktienrecht geboten ist, nämlich Dividendensperre"(1)), wurde zur GmbH-Rechts-Reform wiederum auf die Passivierungspflicht verzichtet und nur die Erwähnung in einer Fußnote zur Bilanz gefordert, weil "diese Verpflichtungen von ganz erheblicher Bedeutung für die Beurteilung der Vermögenslage sein können"(2)(Hervorh. v. Verf.).

Nur zu der BGH-Entscheidung, in der die Feststellung, daß durch den Passivierungszwang eine Gewinnverteilung der Beträge verhindert werde, als Argument gegen die Passivierungspflicht verwandt wurde(3), stellen Adler/Forster klar, daß die gesamte Bewertungsvorschriften darauf ausgerichtet sind, "zu verhindern, daß Beträge ausgeschüttet werden, die gegebenenfalls zur Befriedigung der Gläubiger benötigt werden." Auch bei der Ermittlung der Unterbilanz und Überschuldung müßten "in jedem Fall" die laufenden Pensionen berücksichtigt werden und entgegen der Auffassung des BGH gelte das auch für Pensionsanwartschaften(4). Auch hier fehlt aber die Klarstellung, daß dies doch gerade die Zwecke

---

(1) Stenographische Niederschrift der Sachverständigenanhörung am 17.5.1962, a.a.O., S. 80.

(2) Wirtschaftsprüfer-Kammer und IdW, a.a.O., S. 158.

(3) BGH v. 27.2.1961, a.a.O., S. 140.

(4) Adler, H., Forster, K.H., Die Verneinung der Passivierungspflicht für Ruhegehaltsverpflichtungen durch den BGH, AG 1961, S. 301 ff.: S. 305.

sind, die die Passivierungspflicht begründen, denn die Gläubigerinformation wird doch tatsächlich mit einer Erwähnung im Geschäftsbericht gewährleistet. Hier wird gerade die Vereinbarkeit der Passivierungspflicht mit der Ausschüttungssperregelung und der Überschuldungsregelung konstatiert, ohne daß die eigene Forderung nach Passivierung mit ihnen begründet wird - womit man sich auch nicht zum Anwalt dieser Regelungen macht.

Der BGH konnte sich sogar auf die bis dahin unwidersprochenen Ausführungen von WP Voigt berufen, der gegen die Passivierungspflicht einwandte, sie "wäre gleichbedeutend entweder mit der Forderung der Zurückbehaltung von Gewinnteilen in der Höhe der Gesamtabfindungssumme aller Pensionen oder der Forderung, in dieser Höhe Verluste auszuweisen. Damit käme man je nach Lage des Falles zu riesenhaften Belastungen vieler Unternehmungen, denn sie würden nunmehr noch nicht fällige und vielleicht in Jahrzehnten fällig werdende Schulden zu Lasten der Ergebnisrechnung neu ausweisen müssen"(1).

Wie und für wen kann es durch die Passivierungspflicht zu Belastungen kommen? Die Belastung resultiert doch aus der Abgabe des Pensionsversprechens, nicht aber aus der Passivierung. Oder ist vielleicht gemeint, daß die Unternehmer, d.h. die Aktionäre durch die Zurückbehaltung belastet würden und nicht die Unternehmung? Auch das ist nicht möglich, denn durch die Zurückbehaltung geht den Aktionären ja kein Vermögen verloren - außer, daß das Unternehmen nach der unterlassenen Ausschüttung falliert. Außerdem können die Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, deren Tantiemen an den Dividendensatz geknüpft sind, Vermögensnachteile erleiden, also der Kreis, der in praxi darüber entscheidet, welcher Wirtschaftsprüfer den Auftrag erhält.

Das sind aber gerade die Fälle, für die der Gesetzgeber die Ausschüttungssperre fixiert hat. Die Gesellschafter

---

(1) Voigt, A., Pensionsversprechen ..., a.a.O., S. 22.

sollen vor dem Konkurs nicht mehr den Betrag entnehmen dürfen, den sie selbst zu ihrer haftenden Einlage erklärt haben. Anderernfalls haften sie wieder persönlich. Das ist die Belastung, die Voigt für zu groß hält.

Voigt führt weiter aus: "Dadurch (durch die "riesenhaften Belastungen" infolge des Ausweises der Schulden - d. Verf.) können alle Interessenten an der Unternehmung (Gefolgschaft, Gläubiger, Aktionäre, Allgemeinheit) und nicht zuletzt auch die Pensionsberechtigten selbst schwer geschädigt werden, wenn das Unternehmen auf diese Weise zum Stillstand kommen müßte; denn je nach der Anzahl der Pensionsberechtigten und der Ertragsfähigkeit der einzelnen Unternehmung kann durch die rasche Nachholung der bisher unterlassenen Rückstellung sogar Überschuldung und damit Konkursreife herbeigeführt werden"(1).

Die Überschuldungsregelung wurde zum Schutz der Gläubiger geschaffen. Hier erklärt jedoch ein Wirtschaftsprüfer, der nach seinem gesetzlichen Auftrag die Gläubigerschutzregelung durchsetzen soll, die Gläubiger würden durch das Wirksamwerden der Regelung geschädigt.

Der Schutz der Unternehmensleitungen und der Anteilseigner vor dem Wirksamwerden der Überschuldungsregelung ist offenbar auch der Grund, weswegen WP Karoli bei unzureichenden oder fehlenden Pensionsrückstellungen die Einschränkung des Bestätigungsvermerks von der "Lage des Einzelfalles" abhängig macht. "Dabei ist insbesondere die Höhe der etwaigen Pensionsverpflichtungen, die das Unternehmen eingegangen ist, zu berücksichtigen. Ferner wird der Wirtschaftsprüfer gegebenenfalls auch die derzeitige wirtschaftliche Lage des Unternehmens, z.B. außerordentliche Verluste in Rechnung stellen müssen"(2).

---

(1) Voigt, A., Grenzen ..., a.a.O., Sp. 1290.
(2) Karoli, R., a.a.O., S. 169.

Will er vielleicht gerade in Fällen, in denen die Einhaltung der Gläubigerschutzregelungen der Unternehmenspolitik empfindliche Restriktionen setzt, Ausnahmen zulassen?

WP Velder will auf eine Testateinschränkung bei unterlassener Rückstellungsbildung verzichten, wenn aus der Passivierung eine "schwere Schädigung der Interessen der Unternehmung" resultieren könne(1).

Ähnliche Stellungnahmen wurden auch bei der Erörterung der Überschuldungsregelung und der Aktivierbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter festgestellt. Ein Teil der Angehörigen des Berufsstandes, der zur Durchsetzung dieser Regelung geschaffen worden war, sieht in ihrem Wirksamwerden nur eine Gefahr, die weitestmöglich ausgeschaltet werden muß.

III. Stellungnahmen zur Prüfung der Berichterstattung über Haftungsverhältnisse

1. Die gesetzlich geforderte Berichterstattung

Nach § 260 a (3) 5. HGB 1931, § 128 (2) 6 AktG 1937 und § 160 (3) 7 AktG 1965 waren bzw. sind im Geschäftsbericht die aus der Jahresbilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse auszuweisen. Haftungsverhältnisse sind zum Teil auch in der Bilanz auszuweisen, jedoch sollen Stellungnahmen zu dieser Aufteilung hier nicht berücksichtigt werden, sondern nur Stellungnahmen zum Umfang der insgesamt erforderlichen Informationen über Haftungsverhältnisse.

Die Berichtspflicht bezieht sich nur auf die passivischen Haftungsverhältnisse. Nach dem Aktiengesetzentwurf von 1930 war auch der Ausweis der aktivischen Haftungsverhältnisse

---

(1) Velder, F., a.a.O., S. 91

vorgeschrieben worden[1], doch wurde der entsprechende Passus nicht Gesetz. In der Begründung wird auf die besondere Bedeutung der Ausweispflichten hingewiesen. "Nach den Vorgängen bei der Frankfurter Allgemeinen Versicherungs AG ist es dringend geboten, den Ausweis von Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechselbürgschaften und Garantieverträgen vorzuschreiben, auch soweit ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen"[2]. Die teilweise Ausweispflicht in der Bilanz kann also als "Lex Favag" bezeichnet werden. Der Gesetzgeber hat damit nur die Bedeutung dieser Positionen besonders herausstellen, nicht aber Unterschiede in der Berichterstattung zulassen wollen. Nach den im Gesetz genannten Beispielen kann der Zweck der Vorschrift nicht zweifelhaft sein, nämlich die Gläubiger darüber zu informieren,

- inwieweit das Vermögen dem bevorrechtigten Zugriff einzelner Gläubiger unterliegt und damit dem Zugriff des Massegläubigers entzogen ist und
- inwieweit aus zum Stichtag bestehenden Rechtsverhältnissen zusätzliche Forderungen entstehen können (wodurch die Quote des Massegläubigers vermindert wird), die aber normalerweise nicht entstehen.

Den Wirtschaftsprüfern war mit der Prüfung des Geschäftsberichts (§ 162 AktG 1965) die Aufgabe übertragen worden, zu gewährleisten, daß die Informationen des Vorstandes in dieser Hinsicht "den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung" entsprechen (§ 160 (4) AktG).

2. Einschränkungen der gesetzlichen Anforderungen durch die Wirtschaftsprüfer

Der Justitiar des IdW Adler stellt 1937 fest, eine Durch-

---

(1) Reichsjustizministerium, Entwurf ..., § 110 (5) 7.
(2) a.a.O., S. 114.

sicht der Geschäftsberichte lasse eine einschränkende Auslegung der Berichtspflicht in der Praxis erkennen[1]. Welche Einschränkungen der Berichtspflicht wollten die Wirtschaftsprüfer zulassen?

a. Einschränkungen in der Entwicklungsphase der Berufsauffassung

1) Mit "üblichen" Haftungsverhältnissen muß der Gläubiger rechnen

WP Risse erklärt Vertragsstrafen für nicht berichtspflichtig, "weil sie sich im Rahmen des ordentlichen Geschäfts bewegen"[2]. Ebenso seien Eigentumsvorbehalte nicht berichtspflichtig. "Wirtschaftlich mag er (der Eigentumsvorbehalt - d. Verf.) die Wirkung einer Sicherungsübereignung haben, doch kann auf die Erwähnung deshalb verzichtet werden, weil es sich um ein normales und bekanntes Haftungsverhältnis handelt"[3].

Das IdW erklärt das hier zum Ausdruck kommende Kriterium zum generell anwendbaren Grundsatz für die Berichterstattung über spezielle Sicherheiten am Umlaufvermögen. "Handelt es sich bei den Sicherheiten um solche, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen oder auf Grund allgemein üblicher Geschäftsbedingungen gestellt werden und mit denen jeder Gläubiger des Unternehmens ohne weiteres rechnen muß, so ist eine besondere Erwähnung im Geschäftsbericht nicht erforderlich." Nur bei "besonderen" Abmachungen, die das Unternehmen "besonders" belasten, so z.B. bei Sicherungs-

---

(1) Adler, H., Angabepflicht der aus der Jahresbilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse im Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft, JW 1938, S. 714 ff.: S. 714.

(2) Risse, H., Giroverpflichtungen und Eventualverbindlichkeiten, WP 1934, S. 313 ff.: S. 315.

(3) ders.: Die Frage der aus der Bilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse und ihre Erwähnung im Geschäftsbericht, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 136 ff.: S. 138.

übereignungen, "besonderen nicht branchenüblichen Eigentumsvorbehalten" und Verpfändungen wird die Berichtspflicht bejaht[1].

WP Horn übernimmt diese Auffassung und präzisiert, daß die Angabe von Verpflichtungen aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Gewährleistungspflicht nicht erforderlich sei. Zur Behandlung der Eigentumsvorbehalte führt er aus: "Die Vorbehaltung des Eigentums im laufenden Geschäftsjahr kann heute als die Regel angesehen werden, so daß eigentlich jede Bilanz unter diesem Gesichtswinkel zu beurteilen ist"[2].

Die Einschränkungen wären dann gerechtfertigt, wenn tatsächlich Haftungsverhältnisse, die "üblich" sind und "mit denen man rechnet", aus der Bilanz ersichtlich wären. Das ist aber nicht der Fall. Die in den einzelnen Bilanzpositionen ausgewiesenen Wirtschaftsgüter müssen sich nicht in fremden Eigentum befinden. Nach der oben dargestellten Absicht des Gesetzgebers sollten die Gläubiger nicht mehr mit Haftungsverhältnissen "rechnen müssen", sie sollten über sie informiert werden.

1932 hatte WP Gerstner noch an dem gesetzlichen Bilanzschema bemängelt, daß bei den einzelnen Aktivposten nicht unterschieden wird zwischen freien, unter Eigentumsvorbehalt stehenden, zur Sicherung verpfändeten und übereigneten Positionen, daß statt dessen diese Informationen nur im Geschäftsbericht gegeben werden sollten[3]. "Auf jeden Fall haben die angeführten Beispiele (von Mängeln des gesetzlichen Bilanzschemas - d. Verf.) zur Genüge gezeigt, daß die

---

(1) IdW, Geschäftsberichtsangaben über dingliche Sicherungen am Umlaufvermögen, Fachgutachten 4/1935, WT 1935, S. 179 f.: S. 179.

(2) Horn, H., Probleme des Geschäftsberichts, DoB 1936, S. 989 ff.: S. 995.

(3) Gerstner, P., Mangelnde Klarheit des neuen Bilanzschemas, WP 1932, S. 8 ff.: S. 9.

neu vom Gesetzgeber gewollte Bilanzklarheit durchaus einer Erweiterung durch die sachverständige Mitwirkung des Bilanzprüfers vertragen kann"[1]. Die sachverständige Mitwirkung seiner Berufskollegen bestand aber darin, die Unterlassung der Berichterstattung auch im Geschäftsbericht zuzulassen. WP Semler stellte noch im gleichen Jahr fest: "eine genaue Angabe der etwa geschlossenen Sicherungsübereignungsverträge oder der vorliegenden Eigentumsvorbehalte kann nicht in Frage kommen. Es genügt der Hinweis z.B., daß ein Teil der Kreditoren durch Sicherungsübereignung, Forderungsabtretung bzw. Eigentumsvorbehalte gesichert ist". Welcher Teil gesichert ist, und durch welche Aktiva, soll der Gläubiger nicht erfahren. Dabei erklärt er an anderer Stelle: "Die Anwendung der Schutzvorschrift für diese Bestimmung des Gesetzes darf nicht zu einer Täuschung über den Umfang der freien Vermögenswerte der Gesellschaft führen, denn der Geschäftsbericht dient nicht nur der Information der Aktionäre, sondern ist gleichzeitig bestimmt, den vorhandenen oder künftigen Gläubigern der Gesellschaft Aufschluß über die Vermögenslage zu geben"[2].

Von den vorgefundenen Stellungnahmen von Wirtschaftsprüfern zu diesem Punkt beinhaltete lediglich die Stellungnahme WP Höppners kaum Einschränkungen der Berichtspflicht. Auch für Eigentumsvorbehalte bejahte er die Berichtspflicht[3]. Nur bei Garantieversprechen für eigene Lieferungen läßt er eine Ausnahme gelten[4], obwohl es sich auch hier um ein Haftungsverhältnis handelt.

---

(1) Gerstner, P., a.a.O., S. 10.

(2) Semler, J., Die Prüfung des Geschäftsberichts, WP 1932, S. 274 ff.: S. 277.

(3) Höppner, a.a.O., S. 215.

(4) a.a.O., S. 214.

2) Keine Berichtspflicht bei "unbeachtlichem Risiko"

Den Umstand, daß das Risiko "unbeachtlich" ist, läßt Risse als weitere generelle Einschränkung der Berichtspflicht gelten. "Die zweite Frage, von der die Entscheidung abhängen wird, ist das Risiko aus der betreffenden Eventualverpflichtung"(1). Nun werden Haftungsverhältnisse aber gerade wegen solcher "unbeachtlichen" Risiken begründet, und der Gesetzgeber hat die Berichterstattung unabhängig von der Größe des Risikos vorgeschrieben. Gesetzliche Voraussetzung ist nicht die Wahrscheinlichkeit, sondern die Möglichkeit der Inanspruchnahme, denn die wahrscheinliche Inanspruchnahme ist als solche in Form einer Rückstellung in der Bilanz ausweispflichtig. Nur hier ist die Größe des Risikos zu berücksichtigen.

3) Wünsche der Verwaltung als Kriterium der Berichtspflicht

Als drittes Kriterium der Ausweispflicht nennt Risse das des Interesses der Gesellschaft(2).

Das Interesse der Gesellschaft kann aber nur eine Inanspruchnahme der Schutzklausel rechtfertigen, nicht aber eine generelle Einschränkung der Berichtspflicht, wie sie WP Risse bei "Bankfinanzierungswechseln" für zulässig hält, wenn also Wechsel nicht an Lieferanten begeben werden, sondern für Bankkredite bzw. Kreditlinien bei Banken. Den Banken, so erklärt Risse, sei der Ausweis dieser Wechsel unerwünscht. "Es ist keine übertriebene Großzügigkeit, wenn man bezüglich der Bankfinanzierungswechsel als Wirtschaftsprüfer derartigen Wünschen der Verwaltungen entgegenkommt"(3).

---

(1) Risse, H., a.a.O., S. 316.
(2) a.a.O., S. 316.
(3) a.a.O., S. 315.

Ähnlich will WP Ruckdeschel unter gewissen Voraussetzungen auf eine Angabe von Weiterverpfändungen im Geschäftsbericht verzichten, weil dadurch das Vertrauensverhältnis zu dem Pfandgeber gestört werden könne[1].

WP Krüger will auf die Berichterstattung über die Aufwendungen für Garantien deshalb verzichten, weil diese Forderung "häufig die Anwendung der Schutzklausel auslösen würde"[2].

4) Vergrößerung der Klarheit durch Unterlassen der Berichterstattung?

WP Risse stellt für die Berichtspflicht den allgemeinen Grundsatz auf: "Im ganzen gesehen hängt die Frage der Bilanzierung bzw. Erwähnung von Eventualverbindlichkeiten von der Lage des einzelnen Falles ab. Es wird immer zweckmäßig sein, sich bei der Entscheidung des einzelnen Falles vor Augen zu halten, ob durch die Erwähnung oder Bilanzierung die Klarheit für den Aktionär und Gläubiger vergrößert, oder, wie es häufig genug der Fall sein wird, verringert wird"[3]. Dieses Kriterium wendet er auch in dem oben genannten Fall der Bankwechsel an. "Es ist verständlich, wenn in den meisten ähnlich gelagerten Fällen die Entscheidung dahin ergeht, daß die Klarheit einer Bilanz und eines Geschäftsberichts größer ist, wenn Bankwechsel nicht in Erscheinung treten, weil die Praxis das in ihnen liegende Risiko für unbeachtlich hält"[4]. - Das Klarheitsprinzip verlangt nach Meinung des Verfassers, daß

---

(1) Ruckdeschel, F., Ist die Weiterbelastung empfangener Sicherheiten im Geschäftsbericht zu erwähnen? WT 1934, S. 74 ff.: 75.

(2) Krüger, R., Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1961, S. 33.

(3) Risse, H., a.a.O., S. 316.

(4) a.a.O., S. 315.

Besonderheiten gesondert dargestellt werden, nicht aber, daß sie verschwiegen werden[1].

b. Die Einschränkungen nach der herrschenden Berufsauffassung und Abweichungen hiervon

Der Justitiar der IdW Adler formulierte die Einschränkungen, die sich dann durchsetzten. Eine Berichtspflicht bestehe nur dann, "wenn mit der Möglichkeit der Inanspruchnahme des Vermögens oder einzelner Vermögensstücke ernsthaft zu rechnen ist, ohne daß eine bilanzierungspflichtige Schuld besteht. Es handelt sich also nicht um bereits entstandene Verpflichtungen, sondern um Eventualverbindlichkeiten. Diese müßten jedoch für die Vermögenslage der Gesellschaft bedeutsam sein und außerhalb des normalen, bekannten, betriebs- und branchenüblichen Risikos liegen"[2].

Das Ergebnis dieser Einschränkungen soll dasselbe sein wie nach den meisten vorangegangenen Stellungnahmen: "Haftungsverhältnisse, deren Vorhandensein als allgemein bekannt angesehen werden muß, bedürfen daher in der Regel nicht der Erwähnung im Geschäftsbericht"[3].

Dennoch weichen die Einschränkungen zum Teil von den zuvor vertretenen ab. Nur die letzte Einschränkung wurde bereits in der oben besprochenen Stellungnahme Risses verwendet. Die zweite Einschränkung - daß die Haftungsverhältnisse "für die Vermögenslage bedeutsam" sein müssen - wendet sich gegen die Berichtspflicht über Bagatellfälle. Nun wird aber in anderen Fällen von Berichts- und Bilanzierungspflichten

---

(1) Typischerweise wird auch hier wieder die Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz ignoriert, deren Sicherung die Berücksichtigung aller Risiken verlangt, wie schwer verständlich sie auch sein mögen.

(2) Adler, H., a.a.O., S. 715. - Zum Teil gleichlautende Formulierungen finden sich zuvor schon bei Risse, H., a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 136 ff. - Die Stellungnahme Adlers wurde deshalb zugrunde gelegt, weil sie ausschlaggebend war.

(3) Adler, H., a.a.O., S. 715.

wie z.B. über "Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge" oder "Kredite an Verwaltungsmitglieder" - auch nicht auf die Nennung von "Bagatellbeträgen" verzichtet und auf "Bedeutsamkeiten" abgestellt. Ebenso müßte doch hier, wenn man bei vielen kleinen Beträgen auf eine Einzeldarstellung verzichtet, die Gesamtauswirkung angegeben werden, die doch regelmäßig sehr beträchtlich sein wird. Außerdem wäre bei einem völligen Verzicht auf die Berichterstattung in "nicht bedeutsamen" Fällen eine Umgehung durch kleinere Stückelung möglich, was doch gerade den Wirtschaftsprüfer gegen eine solche Regelung einnehmen müßte.

Die erste Einschränkung, daß mit der Möglichkeit der Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen sein muß, wird sowohl bei Haftungsverhältnissen gemacht, die gesonderte Zugriffsmöglichkeiten eröffnen (so z.B. das Pfandrecht des Vermieters, Verpächters, Lagerhalters, Spediteurs oder Frachtführers[1], Pfandrechte des Bankiers aufgrund der allgemeinen Geschäftsbedingungen[2] und Eigentumsvorbehalte[2]), als auch bei Eventualverbindlichkeiten, so z.B. bei Garantiezusagen und bei Vertragsstrafen. "Denn man kann davon ausgehen, daß die Gesellschaft ihren Verpflichtungen nachkommen wird"[3].

Diese Einschränkung steht (wie auch die Beschränkung auf besonders große Risiken) im Widerspruch zum Zweck des Gesetzes. Bei konsequenter Anwendung dieser Einschränkung würde die Berichterstattung über Eventualverbindlichkeiten (der zweiten Gruppe von Haftungsverhältnissen nach der einleitend gegebenen Begriffsbestimmung) überhaupt entfallen, denn bei drohender Inanspruchnahme müssen Rückstellungen gebildet werden, und wenn keine Inanspruchnahme droht, soll auch keine Berichtspflicht bestehen. Die Einschränkung wird denn auch nur dort angewandt, wo der Gesetzgeber den Ausweis

---

(1) Adler, H., a.a.O., S. 715.
(2) a.a.O., S. 716.
(3) a.a.O., S. 717.

von Eventualverbindlichkeiten nicht explizit vorgeschrieben hat. Für die erste Gruppe von Haftungsverhältnissen würde die Berichterstattung durch die Einschränkung praktisch auf die Fälle der Zahlungsunfähigkeit beschränkt, so daß die Information für die Kreditdisposition gewöhnlich zu spät käme. Wären diese Einschränkungen für alle Haftungsverhältnisse zur Geltung gekommen, dann wäre die Berichtspflicht weitgehend aufgehoben worden. Adler geht aber nicht so weit, sie auch auf die beispielhaft vom Gesetzgeber genannten Haftungsverhältnisse anzuwenden.

Die Auffassung Adlers wird in den meisten Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer übernommen(1). Die Ergebnisse wurden vom IdW teilweise als Auffassung des Berufsstandes deklariert(2). Geringfügige Erweiterungen der Berichtspflicht vertrat WP Krüger(3).

Dagegen fordern Haas/Oechsner eine weitergehende Berichterstattung. "Die Grundsätze gewissenhafter und getreuer Rechenschaftslegung gestatten die Einschränkung der Berichterstattung nur in Ausnahmefällen. Daher bedürfen nach der hier vertretenen Meinung auch normale Haftungsverhält-

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz 1937, a.a.O., Tz. 32 ff. zu § 128, 3. Aufl. 1957, a.a.O., Tz. 68 ff. zu § 128, 4. Aufl. 1968, Tz. 162 ff. zu § 160; Vorstand der Revisions und Treuhand AG., a.a.O., S. 60; Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 144; Berg, K., Wie bilanziert die AG? a.a.O., S. 89; Forster, K.H., Zum Thema Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung: Sicherungsübereignung, Sicherungsabtretung und ähnliche Haftungsverhältnisse in Buchführung und Bilanz, WPg 1952, S. 129 ff.: S. 129; Block, P., Die Prüfung der Haftungsverhältnisse, WPg 1968, S. 400 ff.: S. 401; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1938, a.a.O., S. 203 f.; Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1968, a.a.O., S. 462 f.

(2) IdW, Stellungnahme NA 2/1968, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 3 und 4 AktG 1965, WPg 1968, S. 132.

(3) Krüger, R., Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1961.

nisse zumindest eines ausdrücklichen Hinweises"[1]. Zur Berichtspflicht über Garantieverpflichtungen bemerken die Kommentatoren: "Für die Berichtspflicht scheint weder die Trennung nach Garantieverträgen und Garantiezusagen wirtschaftlich sinnvoll noch die Unterscheidung, ob die Garantieleistung im Rahmen oder außerhalb des üblichen Betriebsrisikos liegt"[2]. Die weitere Einschränkung Adlers, das Erfordernis der drohenden Inanspruchnahme, wird jedoch auch hier vertreten. "Haftungsverhältnisse sind Eventualverbindlichkeiten. Mit der Möglichkeit der Inanspruchnahme der Gesellschaft muß ernstlich zu rechnen sein. Das Bestehen einer Eventualverbindlichkeit ist nicht nach schuldrechtlichen, sondern nach Bilanzierungsgrundsätzen zu beurteilen"[3]. So wird die Berichterstattung über gesetzliche Pfandrechte nur "bei drohender Geltendmachung"[4], über Eigentumsvorbehalte, "wenn die Geltendmachung wegen Zahlungsverzug droht"[5] und über Vertragsstrafen, "wenn eine ernsthafte Inanspruchnahme droht"[6], gefordert.

Für all diese von den Wirtschaftsprüfern vertretenen Einschränkungen der Berichtspflicht findet sich im Gesetz keine Stütze.

3. Wird die Vollständigkeit der Berichterstattung geprüft?

Bleiben so die Anforderungen der Wirtschaftsprüfer an eine gewissenhafte und getreue Berichterstattung erheblich hinter denen des Gesetzes zurück, so bestehen andererseits

---

(1) Haas/Oechsner, a.a.O., Bd. I, S. 234.
(2) a.a.O., S. 238.
(3) a.a.O., S. 234.
(4) a.a.O., S. 235.
(5) a.a.O., S. 236.
(6) a.a.O., S. 239.

Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Testaterteilung hinsichtlich der geforderten Berichterstattung. WP Risse bemerkte zur Prüfungspraxis: "Da die Frage der Verbuchung übernommener Bürgschaften bei manchen Aktiengesellschaften, insbesondere bei manchen Familien-Aktiengesellschaften, durchaus nicht zufriedenstellend behandelt wird, sind viele Wirtschaftsprüfer dazu übergegangen, sich vom Vorstand schriftlich bestätigen zu lassen, daß andere als verbuchte Verpflichtungen und verbuchte Eventualverpflichtungen nicht bestehen"(1). - Heißt das, daß eine Vollständigkeitserklärung verlangt wird, wo eine Vollständigkeitsprüfung erforderlich wäre? - WP Block äußert zum selben Thema: "Das ungelöste Problem der einheitlichen Verbuchung der Haftungsverhältnisse bedeutet einen entscheidenden Mangel in der Erfassung bzw. Erstellung der für die Prüfung notwendigen Unterlagen. Auf Grund dieser Erkenntnis entwickelte der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer schon frühzeitig die Vollständigkeitserklärung, die vom Vorstand der zu prüfenden Gesellschaft Auskünfte über Vorgänge verlangt, die in den Büchern gewöhnlich nicht festgehalten werden"(2). Nach dieser Stellungnahme ist eine Vollständigkeitsprüfung garnicht möglich, weil die Haftungsverhältnisse nicht buchmäßig erfaßt werden. Demnach soll die Vollständigkeitserklärung nicht zum Ersatz notwendiger Prüfungshandlungen, sondern zum Ersatz einer notwendigen Testateinschränkung wegen mangelnder Beweiskraft der Buchführung dienen. WP Block will nur seinen beratenden Einfluß zur Durchsetzung der entsprechenden Rechnungslegungserfordernisse geltend machen: "Auf diese Einrichtungen (zur buchmäßigen Erfassung der Haftungsverhältnisse - d. Verf.) hat der Wirtschaftsprüfer in seiner beratenden Tätigkeit, die doch mehr und mehr den gesetzlichen Prüfungsauftrag auf zusätzliche vertragliche oder freiwillige Aufgaben erweitert, einen gewissen Ein-

---

(1) Risse, H., a.a.O., S. 316.

(2) Block, P., a.a.O., S. 401.

fluß. Es wird jedem Abschlußprüfer im Laufe mehrjähriger Prüfungstätigkeit gelingen, eine Gesellschaft zur Führung einer Vertragskartei zu veranlassen"(1).

WP Matthews kritisierte die mangelhafte buchmäßige und bilanzielle Erfassung der Haftungsverhältnisse: "Über die Vermögenslage kann nur dann ein richtiges Bild gewonnen werden, wenn auch die heimlichen Kreditsicherheiten dabei berücksichtigt werden. Sie werden nicht berücksichtigt, sofern sie in Buchführung und Bilanz nicht erfaßt sind und die betreffende Unternehmung nicht von selbst darüber berichtet bzw. zahlenmäßige Angaben macht. Selbst ein Sachverständiger, dem die Bücher und Bilanzen vorliegen, vermag nicht zu erkennen, ob und in welcher Höhe Sicherungsübereignungen und Sicherungsabtretungen vorhanden sind, wenn sie buchmäßig nicht erfaßt wurden"(2). "Der strafbare Tatbestand der unordentlichen Buchführung ist nach dem Wortlaut der angeführten Bestimmung dann gegeben, wenn aus der Buchführung keine Übersicht über den Vermögensstand zu gewinnen ist." "Es dürfte keinem Zweifel unterliegen, daß die Lage des Vermögens verändert wird, wenn ein Unternehmen an Teilen seines beweglichen Anlagevermögens, an seinen Warenvorräten, Außenständen und sonstigen Rechten Sicherungen bestellt ... Wenn dieser Sachlage im Bilanzbilde nicht Rechnung getragen wird, ist das nicht nur ein Verstoß gegen die Grundsätze der Bilanzklarheit und -wahrheit, sondern auch eine Entstellung der wirklichen Vermögenslage"(3). Er verweist auf die Entscheidung des Reichsgerichts in einem Fall, in dem die gesamten Warenvorräte übereignet und die gesamten Außenstände abgetreten worden waren, ohne daß dies in den Handelsbüchern vermerkt wurde. Bemerkenswerterweise

---

(1) Block, P., a.a.O., S. 406.

(2) Matthews, K., Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung - Zur Frage der Publizitätserweiterung bei der Rechnungslegung, WPg 1951, S. 5 ff., S. 33 ff.: S. 8.

(3) a.a.O., S. 9.

stammt diese Entscheidung aus der Zeit lange bevor es eine dynamische Bilanztheorie und Wirtschaftsprüfer gab - aus der Zeit, in der Richter noch selbst über die Auslegung von Handelsgesetzen nachdachten und das noch nicht den gutachtenden Wirtschaftsprüfern überließen - aus dem Jahre 1916. Das Reichsgericht erklärte, daß die Handelsbücher ein völlig falsches Bild von dem Vermögensstand der Firma geben und deshalb nicht als ordnungsmäßig geführt gelten können. "Die Kreditsicherungsgeschäfte der Firma waren für die Beurteilung ihres Vermögensstandes von grundlegender Bedeutung. Ihre völlige Außerachtlassung in den Handelsbüchern hinderte nicht bloß die Gewinnung einer zutreffenden Vermögensübersicht, sondern machte auch die Bilanzen der Gesellschaft, die von den Vermögensverschiebungen ebenfalls nichts enthielten, so fehlerhaft, daß sie wegen dieses Mangels überhaupt nicht als Bilanzen im Sinne des Gesetzes angesehen werden konnten"(1).

Trotzdem sich WP Matthews auf diese klare Entscheidung berufen konnte, setzte er sich in Berufskreisen nicht durch. WP Forster entgegnet: "Es ist zweifelhaft, inwieweit der genannten Reichsgerichtsentscheidung heute noch Bedeutung zugemessen werden kann". Er lehnt die Buchungs- und Bilanzierungspflicht ab(2). Er erklärt zwar, er sei "mit Matthews einig in der Forderung nach einer Erweiterung der Publizität in diesen Fragen ... Es wäre im Interesse eines jeden ordentlichen Kaufmanns gelegen, wenn die Praxis hieraus die Schlußfolgerungen zöge und die Bilanzierung der Sicherungsübereignungen usw. doch noch (oder wieder?) Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung würden." Dann führt er technische Schwierigkeiten gegen die Buchführungspflicht an und: "als letztes sei noch darauf hingewiesen, daß ein böswilliger Unternehmer, der heute

---

(1) RG v. 7.3.1916 II 784/15, Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht 1916, Sp. 956 ff.: Sp. 957.

(2) Forster, K.H., a.a.O., WPg 1952, S. 129.

falsche Auskünfte über bestehende Sicherungsübereignungen und ähnliches gibt, seine Buchführungspflicht ebenso vernachlässigen wird, da die Buchungen ja nicht zwangsläufig anfallen. Die gesamte durch die laufende Verbuchung entstehende Mehrarbeit würde nur solchen Unternehmen zur Last fallen, die heute bereits ihre Auskunftspflichten ernst nehmen und sich hierfür anderer, z.B. statistischer Aufzeichnungen bedienen"(1). Nun besteht der Zweck der Buchführung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung darin, die Beweiskraft des Datenmaterials zu erhöhen bzw. die Fälschungsmöglichkeiten von Informationen zu reduzieren und damit den "böswilligen Unternehmer" eher zu überführen, was nach dieser Bemerkung gerade nicht erreicht werden kann - obwohl Forster diese Grundsätze zuvor befürwortet hat. - Mit dem weiteren Argument, wegen der Möglichkeit von Pflichtverletzungen auf die Buchführungspflichten zu verzichten, wird gerade die Funktion der Prüfung ignoriert, solche Pflichtverletzungen auszuschließen.

IV. Zusammenfassung und Auswertung der bisherigen Untersuchungsergebnisse

In diesem Kapitel wurden die Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu der Ausgestaltung von drei Gläubigerschutzfunktionen untersucht. Es hätte erwartet werden können, daß der Berufsstand den hierfür zu erteilenden Testaten einen Inhalt gibt, der den beabsichtigten Schutzwirkungen entspricht. Es wurde aber festgestellt, daß die Bestrebungen der Wirtschaftsprüfer überwiegend auf eine Abschwächung der gläubigerschützenden Regelungen und eine Minderung der Schutzwirkung des Testats abzielten.

Es wurde festgestellt, daß die Prüfungspflicht der drohenden oder bestehenden Überschuldung zumindest nicht mit der

(1) Forster, K.H., a.a.O., S. 130.

Klarheit bejaht worden ist, die erforderlich wäre, damit die Gläubiger sich in dieser Hinsicht auf das Testat des Wirtschaftsprüfers verlassen könnten. Dem Gläubiger nutzt es nichts zu wissen, daß der Wirtschaftsprüfer möglicherweise prüft.

Im Zusammenhang mit Konkursfällen waren von der Wirtschaftspresse gelegentlich Vorwürfe gegen die Testaterteilung der Wirtschaftsprüfer erhoben worden, die sich aber, wie festgestellt wurde, nicht darauf bezogen, daß spezielle Regeln der Überschuldungsermittlung nicht angewandt wurden, sondern auf Mängel der Jahresabschlußprüfung.

Die Anwendbarkeit der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für die Überschuldungsermittlung wurde von den Wirtschaftsprüfern in Abrede gestellt, wozu ein entsprechender Gesetzänderungsvorschlag gemacht wurde. Die Anwendung der von den Wirtschaftsprüfern befürworteten Ermittlungskriterien hätte eine erhebliche Abschwächung der Überschuldungsregelung zur Folge gehabt.

Auch in der Frage der Ausschüttungsbegrenzung wurde eine Ausdehnung des Aktivierbarkeits- und damit des Ausschüttungsspielraums wesentlich über das Maß hinaus vertreten, das nach der älteren Bilanzlehre, die noch am Zweck des Gläubigerschutzes ausgerichtet war, zulässig gewesen wäre. Damit wurde eine Neufassung des Gesetzes notwendig, die bei sinngemäßer Anwendung der bestehenden Vorschriften überflüssig gewesen wäre.

In der Frage der Berichterstattung über Haftungsverhältnisse erklärten die Wirtschaftsprüfer so wesentliche Einschränkungen der Berichtspflicht für zulässig, daß, wenn der Gesetzgeber nicht durch beispielhafte Nennung ausweispflichtiger Tatbestände vorgebeugt hätte, die Berichtspflicht fast völlig entfallen wäre.

In der Diskussion um die Ausgestaltung der Gläubigerschutzregelungen wurden des öfteren die gläubigerschützenden Rechtsfolgen selbst als Einwand gegen eine Verschärfung und für eine Abschwächung der Regelungen angeführt, wo man doch erwarten konnte, daß der Berufsstand, der die Anwendung dieser Regeln gewährleisten soll, diese auch als Schutzregelungen versteht. So wurden die Notwendigkeit der Konkurseröffnung sowie ihre einzel- und gesamtwirtschaftlichen Folgen als Argumente gegen eine strenge Handhabung der Überschuldungsregelung benutzt. Daß eine Konkursanmeldung wegen Überschuldung erforderlich werden könnte, wurde auch gegen eine strenge Handhabung der Ausschüttungssperrvorschriften angeführt - was im übrigen der Tatsache widerspricht, daß die aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften bei der Überschuldungsermittlung für nicht anwendbar erklärt wurden. Gegen die Berichtspflicht über Haftungsverhältnisse wurde eingewandt, daß das gute Verhältnis zu den Kreditgebern gestört werden könnte.

Die Kriterien für die Regelungen wurden nie direkt aus den Gläubigerschutzzwecken entwickelt. Das Kriterium der "Lebensfähigkeit", das nach den letzten Ausgaben des Wirtschaftsprüfer-Handbuches der Überschuldungsermittlung vorgeschaltet werden soll, ist aus dem Gläubigerschutzinteresse nicht herleitbar, ebensowenig wie die Fortführungshypothese, die zuvor vertreten wurde. Beide Kriterien implizieren Widersprüche zu dem Gläubigerschutzzweck der Regelung, wie oben gezeigt wurde. Auch für die Berichtspflicht über Haftungsverhältnisse wurden Einschränkungen vertreten, die zum Teil dem Berichtszweck widersprechen, nämlich die Einschränkungen auf die drohende Inanspruchnahme und auf außergewöhnliche Risiken, obwohl der Zweck der Berichtspflicht nicht zweifelhaft war und auch nicht angezweifelt wurde. Nur eine einzige Stellungnahme aus jüngster Zeit ließ eine Berücksichtigung der Ausschüttungssperrfunktion bei Entscheidungen der Aktivierbarkeit und der Passivierungspflicht erkennen - die Stellungnahme zur Aktivierbar-

keit der Betriebserweiterungs- und Umstellungskosten im Zusammenhang mit der GmbH-Reform. Auch hier wurde aber nur eine abgeschwächte Form der Ausschüttungssperre mit Wirkung nur für ein Jahr vertreten und auch das geschah erst, nachdem der Berufsstand mit seinen Versuchen gescheitert war, eine Abschwächung durch abändernde Gesetzesinterpretation und im Zuge der Aktienrechtsreform zu erreichen. Im übrigen wurde der Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz bei der Entscheidung von Fragen der Aktivierbarkeit und der Passivierungspflicht nie Rechnung getragen. Die Funktion der Sicherung der Ausschüttungssperregelung - eine der wichtigsten Aufgaben des Wirtschaftsprüfers - wurde von den Berufsangehörigen nicht wahrgenommen. Dies wurde am deutlichsten, als diese Funktion in der BGH-Entscheidung über die Passivierungspflicht von Pensionsverpflichtungen direkt angesprochen wurde. Adler/Forster stellten zwar fest, daß die gesamten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften die Sperrung überhöhter Ausschüttungen von Gesellschaftsvermögen zum Gegenstand haben, taten aber selbst hier nicht den entscheidenden Schritt, die Forderung nach Passivierung mit diesem Schutzzweck zu begründen.

Die Ausschüttungssperrfunktion wurde nur insoweit vertreten, wie sie auch in anderen der Entscheidung von Bilanzierungsfragen zugrundegelegten Kriterien eine Rolle spielte.

Die Entscheidung von Fragen der Ausschüttungsbegrenzung wurde zum Teil auf Grundsätze dynamischer Bilanzauffassung gestützt, obwohl die dynamische Bilanz ihrem Urheber Schmalenbach zufolge keine Ausschüttungssperrfunktion haben sollte, sondern die Funktion der Information der Kapitalgeber über den Erfolg zum Zweck der Kontrolle der Geschäftsleitung und der Kapitaldisposition. Dabei hätte dieser Informationsfunktion durchaus neben der Ausschüttungssperrfunktion Rechnung getragen werden können, wie oben dargelegt wurde. Hinzu kommt aber, daß diese Informationsfunktion nicht von den Wirtschaftsprüfern testiert

werden sollte. Es wurde in keiner der oben zitierten Stellungnahmen eine Aktivierungspflicht der zur Diskussion stehenden Wirtschaftsgüter gefordert, sondern es wurde stets der Unternehmensleitung ein Wahlrecht eingeräumt, ob sie die Kapitalgeber über das Vorhandensein immaterieller Wirtschaftsgüter informieren wollten oder nicht. Die Wirtschaftsprüfer schwächen damit die prüfungspflichtige Ausschüttungssperrfunktion zugunsten einer anderen Funktion ab, für die sie nicht die Verantwortung übernehmen wollen.

In den meisten Stellungnahmen zu den behandelten Fragen der Ausschüttungsbegrenzung wurden als Kriterium die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit die Meinungen der interessierten Kreise bzw. des Kreises der Prüfungspflichtigen (wobei nicht hinreichend geklärt werden konnte, welcher Personenkreis gemeint war) gewählt. Im Fall der Passivierungspflicht von Pensionsverbindlichkeiten beanspruchte der Berufsstand zum Teil die Gültigkeit der eigenen Meinung (zugunsten der Gläubigerschutzerfordernisse) als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. Man entschied sich aber gegen eine Herleitung der Passivierungspflicht aus dem Gesetz und unterwarf seine Forderung mit dieser Wahl der Rechtsgrundlage dem Widerrufsvorbehalt der Prüfungspflichtigen. Für die Funktionsausübung der Wirtschaftsprüfer ist demnach festzustellen, daß Gläubigerschutzerfordernisse nur soweit vertreten werden sollten, wie sie von der Mehrheit der Prüfungspflichtigen gebilligt wurden.

Nun könnte dies für hinreichend gehalten werden, denn jeder prüfungspflichtige Schuldner ist im Wirtschaftsleben auch Gläubiger und damit Destinatär der Prüfung, so daß man in den Ansichten der Unternehmungen in ihrer Eigenschaft als Gläubiger eine ausreichende Norm sehen könnte. Dem steht aber entgegen, daß stets die gesetzliche Fixierung der Gläubigerschutzregelungen und ihre Überführung in den Bereich des (zwingenden) öffentlichen Rechts erforderlich war, um sie durchzusetzen. Es war deshalb von vorn-

herein zu bezweifeln, die Wirtschaftsprüfer sich auf diesem Wege durchsetzen würden.

Schließlich erschien aber in der Frage der Pensionsverpflichtungen auch zweifelhaft, was darunter zu verstehen ist, daß der Berufsstand die Passivierungspflicht "vertreten" hat. Es wurde einleitend gesagt, daß es ein Unterschied ist, ob eine Forderung als Meinungsäußerung kundgetan oder gegenüber dem Prüfungspflichtigen aufgestellt wird.

Die Erhebungen des IdW ergaben, daß die Mehrheit, bei der zweiten Erhebung sogar eine große Mehrheit der Prüfungspflichtigen die Pensionsverpflichtungen passivierte. - Wie verfuhren die Wirtschaftsprüfer aber in den übrigen Fällen, in denen die Pensionsrückstellungen nicht passiviert wurden? Schränkten sie hier das Testat ein? - Es wurde kein Fall bekannt, in dem das geschehen ist. Der Weg, den der Gesetzgeber dem Berufsstand zur Beilegung von Meinungsverschiedenheiten mit den Prüfungspflichtigen zugewiesen hatte, war der der Anrufung der Spruchstelle, wozu es zwangsläufig hätte kommen müssen, wenn die Prüfer auf der Passivierung bestanden hätten. Die Spruchstelle wurde aber nie tätig und auch in dem Fall, den der BGH zu entscheiden hatte, ging es nicht um die Testateinschränkung, sondern um den Schadenersatzanspruch einer geprüften Gesellschaft, die nicht auf die Möglichkeit der Passivierung von Pensionsverpflichtungen hingewiesen worden war und deshalb steuerliche Nachteile hatte in Kauf nehmen müssen.

Auch deuteten die Bemerkungen einiger Wirtschaftsprüfer darauf hin, daß sie zur Durchsetzung der Passivierungspflicht nicht das Mittel der Testateinschränkung einsetzten, sondern nur versuchten, den Vorstand von der Richtigkeit der Forderungen nach Passivierung zu überzeugen. In der Frage der buchmäßigen Erfassung von Haftungsverhältnissen sollte nur ein beratender Einfluß zugunsten dieser For-

lerung ausgeübt werden, nicht aber die mangelnde Beweiskraft der Buchführung durch eine Testateinschränkung moniert werden. Man versuchte, die Verantwortung für die mangelhafte oder nicht durchführbare Vollständigkeitsprüfung durch eine Vollständigkeitserklärung dem Vorstand anzulasten.

D. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zur Prüfung der Beweiskraft der Buchführung im Interesse der Kontrahenten des Unternehmens

Im vorigen Kapitel wurde die Äußerung eines Wirtschaftsprüfers zitiert, daß die Prüfung der vollständigen Berichterstattung über Haftungsverhältnisse daran scheiterte, daß diese nicht buchmäßig erfaßt werden. Nun schafft die buchmäßige Erfassung zwar keine zusätzliche Sicherung vor Verstößen im Zeitpunkt dieser Erfassung, wohl aber sichert sie gegen nachträgliche Verstöße gegen die Rechnungslegungspflichten - wie überhaupt der Sinn der Buchführungsvorschriften (einschließlich der Vorschrift zur Bündelung dieser Zahlen in Kontenabschlüssen und in der Schlußbilanz) in der Sicherung gegen nachträgliche Fälschungen zu sehen ist[1]. Der Wirtschaftsprüfer hat die "Ordnungsmäßigkeit der Buchführung" zu prüfen (§ 162 AktG 1965 i.V.m. § 38 ff. HGB), mithin zu gewährleisten, daß die Buchführung diesen Anforderungen an die Beweiskraft entspricht und er hat diese Beweiskraft durch seine Prüfung zu ergänzen. Der Zweck dieser Vorkehrungen besteht darin, den Gerichten für Streitfälle des Unternehmens mit Geschäftspartnern über Geschäftsvorgänge (§ 45 HGB), insbesondere auch mit den Anteilseignern bei Vermögensauseinandersetzungen (§ 47 HGB) ein gesichertes Datenmaterial zur Verfügung zu stellen.

---

(1) Stützel, W., a.a.O., S. 322 f.

I. Warum verlangt der Wirtschaftsprüfer eine Vollständigkeitserklärung?

Es wurde oben festgestellt, daß sich der Wirtschaftsprüfer die Vollständigkeit der Berichterstattung über Haftungsverhältnisse "erklären" läßt. Solchen Vollständigkeitserklärungen messen die Wirtschaftsprüfer eine besondere Bedeutung zu. Ihr Inhalt wurde vom IdW in mehreren Fachgutachten festgelegt[1] und ihre Einholung wird in den vom IdW herausgegebenen "Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften"[2] sowie nach den vom IdW aufgestellten "Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen"[3] gefordert. Wie das IdW 1935 berichtet, wurden Vollständigkeitserklärungen schon vor der Einführung der Pflichtprüfung von einem Teil der Berufsangehörigen, vornehmlich von den Treuhandgesellschaften, verlangt und gehören "heute (1935 - d. Verf.) zum unentbehrlichen Rüstzeug des Bilanzprüfers"[4].

Die Wichtigkeit, die die Wirtschaftsprüfer dieser Erklärung beimessen, steht im Widerspruch zu der Tatsache, daß die Vollständigkeitserklärung rechtlich keine Bedeutung haben kann, denn sie wiederholt nur die Vollständigkeitsforderung des Gesetzgebers und die Unterschrift dieser Erklärung bedeutet nur eine Wiederholung der Unterschrift des Jahresabschlusses. Die Begründungen für die Einholung der Vollständigkeitserklärung sind denn auch äußerst unklar. "Sie

---

(1) IdW, Gutachten Nr. 6/1935, Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Vorstand der geprüften Unternehmung, WT 1935, S. 254; Neufassung: Gutachten Nr. 1/1942 WT 1942, S. 40; Gutachten 1958 zu Nr. 1/1942, WPg 1958, S. 76, S. 162.

(2) IdW, Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, abgedruckt in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 148 ff.: Ziff. 3 (2).

(3) IdW, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, WPg 1967, S. 158 ff.: S. 161, Ziff. IX.

(4) IdW, a.a.O., WT 1935, S. 154.

soll selbstverständlich die pflichtgemäße Prüfung nicht ersetzen", wird im ersten Fachgutachten des IdW zutreffend erklärt[1], denn daß der Wirtschaftsprüfer dem Prüfungspflichtigen die gesetzlichen Anforderungen noch einmal in Schriftform zur Kenntnis bringt, ist keine Prüfungshandlung. Andererseits wird erklärt, die Vollständigkeitserklärung "soll eine Lücke schließen, die erfahrungsgemäß auch bei fachgerechter Prüfung und materiell kritischer Untersuchung der Bilanz offen bleibt"[2]. Der Wirtschaftsprüfer ist aber zu nicht mehr als einer fachgerechten Prüfung verpflichtet und muß auch keine weiteren Lücken schließen. Außerdem wird an einer Stelle, wo tatsächlich eine Lücke in der Prüfungspflicht besteht, gerade keine Vollständigkeitserklärung gefordert, nämlich für den Abhängigkeitsbericht[3], für den der Gesetzgeber eine vollständige Berichterstattung fordert, ohne die Vollständigkeit vom Wirtschaftsprüfer kontrollieren zu lassen.

Weiterhin soll die Vollständigkeitserklärung "zur Entlastung des Prüfers und Abgrenzung seiner Verantwortung (dienen) und wird so zu einem urkundlichen Beweismittel über die sorgfältige Erfüllung der ihm obliegenden Prüfungspflicht (§ 262 d Abs. 2 HGB)"[4]. - Hiernach handelt es sich also bei der Einholung der Vollständigkeitserklärung doch um einen Teil der Pflichtprüfung, und der Wirtschaftsprüfer soll hierdurch entlastet werden, obwohl zuvor das Gegenteil erklärt wurde.

Derselbe Widerspruch findet sich auch noch in den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen" des IdW von 1967, in denen die Einholung der Vollständigkeitserklärung als Grundsatz ordnungsmäßiger Abschlußprü-

---

(1) IdW, a.a.O., WT 1935, S. 254.

(2) ebda.

(3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Bearb.: Schmaltz, K., Forster, K.H., Goerdeler, R., Havermann, H., Bd. 1. Rechnungslegung, Stuttgart 1968, Tz. 22 zu § 313.

(4) IdW., a.a.O., S. 254.

fung aufgestellt wird, aber zugleich betont wird, es handele sich nicht um einen "Ersatz für Prüfungshandlungen, sondern um eine sachgerechte Ergänzung der Abschlußprüfung"(1). Zwar fehlt hier die Bemerkung, daß der Abschlußprüfer durch die Vollständigkeitserklärung entlastet wird, beibehalten wird aber die These, sie diene der "Abgrenzung der Verantwortlichkeit"(2). Die Verantwortlichkeit ist zwingend im Gesetz geregelt und darf deshalb nicht durch Erklärungen der Parteien "abgegrenzt" werden.

Jedenfalls war dies das Ziel, das der Berufsstand mit dem Institut der Vollständigkeitserklärung verfolgte: die Verantwortung für die Vollständigkeitsprüfung sollte auf die Geprüften abgewälzt werden. - Auf welche Daten bezogen sich diese Bestrebungen nach "Entlastung"?

Das Muster, das vom IdW 1935 für Vollständigkeitserklärungen aufgestellt wurde, hatte den Ausweis von "Vermögenswerten und Schulden" sowie von Geschäftsberichtsangaben zum Gegenstand. Zu letzteren wurde die Fragestellung weiter aufgegliedert; es wurde nach Konzernbeziehungen, Beteiligungen, gebundenen Aktien, Genußscheinen, Haftungsverhältnissen, Verwaltungsbezügen, Verbindungen zu anderen Unternehmen zur Marktregelung, schwebenden Geschäften, Verträgen von besonderer Bedeutung für die wirtschaftliche Lage, Rechts- und Steuerstreitigkeiten von besonderer Bedeutung gefragt. Diese Einzelfragen betreffen dem IdW zufolge auch Punkte, die in den Büchern gewöhnlich nicht festgehalten werden, sondern sich nur aus den sonstigen Unterlagen ergeben, "die der Bilanzprüfer nicht von sich aus durcharbeiten kann"(3). Dieser Gesichtspunkt wird in dem zweiten Gutachten des IdW 1942 als generelles Kriterium für die Einholung von Voll-

---

(1) IdW, a.a.O., WPg 1967, S. 158 ff.: S. 161, Ziff. IX.
(2) IdW, a.a.O., S. 161, Ziff. IX, Anm. 1.
(3) IdW, a.a.O., WT 1935, S. 254.

ständigkeitserklärungen der Rechnungslegungspflichten hingestellt[1], obwohl doch mindestens für die Bilanzpositionen Bücher geführt werden müßten.

Die prüfungspflichtigen Tatbestände, für die Vollständigkeitserklärungen eingeholt werden sollten, wurden in dem Gutachten von 1942 weiter vervollständigt. Wurde in dem Gutachten von 1935 nur die Vollständigkeitserklärung für die Bilanzpositionen verlangt, so wurden in dem Gutachten von 1942 alle "buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle" in die Vollständigkeitserklärung einbezogen[2]. Der Wirtschaftsprüfer läßt sich damit praktisch für sämtliche prüfungspflichtigen Tatbestände die Vollständigkeit erklären.

Welches Bedürfnis besteht nach einer solchen "Entlastung" des Wirtschaftsprüfers? Ist sie Ausdruck von Bemühungen, die Haftung für mangelhafte Prüfungen gegenüber dem Auftraggeber, dem der Wirtschaftsprüfer in praxi allein verantwortlich ist, auszuschalten oder zu reduzieren? Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Unternehmensleitungen ein starkes Eigeninteresse an der Ordnungsmäßigkeit ihrer Buchführung haben, das ihnen in der Regel selbst als Dispositionsgrundlage dient.

Die Untersuchung der Funktionsausübung des Wirtschaftsprüfers konnte hier nicht auf das gesamte komplexe Gebiet der Buchführungsprüfung ausgedehnt werden. Es wurde vielmehr nur Tatbeständen nachgegangen, die bei der Untersuchung anderer Funktionen des Wirtschaftsprüfers auffielen.

II. Die Kontrolle des korrekten Bestandsausweises

Die in der Bilanz auszuweisenden Bestände sind nach dem Ge-

(1) IdW, a.a.O., WT 1942, S. 40.
(2) ebda.

setz auf zweifache Weise zu ermitteln. Einmal ist der Kaufmann verpflichtet, fortlaufend seine vermögenswirksamen Transaktionen zu buchen. Die Buchführung soll so beschaffen sein, daß der Kaufmann in ihr die "Lage seines Vermögens" ersichtlich macht (§ 38 HGB). Unabhängig hiervon ist er verpflichtet, seine Vermögensgegenstände und seine Schulden jährlich "genau zu verzeichnen" (§ 39 HGB). Offenbar hat also der Gesetzgeber hier eine Kontrolle der buchmäßigen Bestandsermittlung vorschreiben wollen. Dem Prüfer steht mit der Überwachung der Inventur ebenfalls eine Kontrollmöglichkeit des richtigen Bestandsausweises zu Gebote, durch die falsche Aufzeichnungen und auch die bei buchmäßiger Erfasung verbleibenden Möglichkeiten nachträglicher Fälschung ausgeschaltet werden können.

Von den Wirtschaftsprüfern wurde die Inventurvorschrift nie als Verpflichtung zur Kontrolle der buchmäßigen Bestandsermittlung verstanden. Das IdW stellte 1951 fest: "Die Bestandsaufnahme hat keine selbständige Bedeutung, sondern dient der Bilanzaufstellung"(1). "Eine körperliche Aufnahme ist nur insoweit notwendig, als die Erfüllung der aus § 39 HGB sich ergebenden Aufzeichnungspflicht ohne eine solche Aufnahme nicht möglich ist." Der Gesetzgeber sei "davon ausgegangen, daß für das Warenlager vollständige, laufende Aufzeichnungen über die Bestandsentwicklung meistens fehlen und die Inventarisierung zum Bilanzstichtag daher nur aufgrund einer körperlichen Aufnahme möglich ist"(2).

1. Keine Inventur des Anlagevermögens

Die Stellungnahme des IdW richtete sich gegen die Einkommensteuerrichtlinien 1950, die in ihrem Abschnitt 45 a die körperliche Aufnahme des Anlagevermögens forderten. Es verstoße

(1) IdW, Bestandsaufnahme und permanente Inventur, WPg 1951, S. 383.

(2) IdW. Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens, WPg 1952, S. 365 f.: S. 365.

"gegen Treu und Glauben, wenn mit rückwirkender Kraft verschärfte Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gestellt werden", monierte das IdW. Der Fiskus verfolge mit solchen übertriebenen Anforderungen den Zweck, diejenigen steuerlichen Vergünstigungen verweigern zu können, die an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung geknüpft sind. Es sei bisher nicht kaufmännische Übung gewesen, das Anlagevermögen zum Bilanzstichtag regelmäßig aufzunehmen(1).

Ein anderes, aber gleichfalls negativ eingestuftes Motiv unterstellt WP Zubrod dem Fiskus: "Es bleibt nur zu vermuten, daß sich die Finanzverwaltung durch diese Forderung ein Kontrollmittel schaffen will, um steuerliche Unregelmäßigkeiten aufzudecken, sei es durch Feststellung des Vorhandenseins von Wirtschaftsgütern, die niemals durch die Bücher gelaufen sind und also aus Schwarzgeschäften stammen müßten, sei es durch die Feststellung des Fehlens noch aktivierter Wirtschaftsgüter, die vielleicht mit einem unversteuerten Buchgewinn verkauft sein könnten"(2).

Was kann denn sonst die Forderung der Finanzverwaltung rechtfertigen? Zu anderen Zwecken als zur Ausschaltung steuerlicher Unregelmäßigkeiten darf sie doch solche Anforderungen an die Rechnungslegung gar nicht stellen. - Der Wirtschaftsprüfer Zubrod, der bei der Buchführungsprüfung im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung vor dieselben Probleme gestellt ist wie die Finanzverwaltung, wollte die Inventur nicht als Kontrollmittel für diese Prüfung einsetzen, sondern sah hierin nur "eine sinnlose Arbeitsbelastung" der Unternehmen(3). "Es erscheint trotz der gegenteiligen Ansicht von Trumpler und Kalveram nicht zeitge-

---

(1) IdW, Stellungnahme zu dem Entwurf der Einkommensteuerrichtlinien, WPg 1951, S. 356.

(2) Zubrod, H., Körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens, WPg 1952, S. 49 ff.: S. 51.

(3) a.a.O., S. 50.

mäß, zu verlangen, daß in Großbetrieben am Bilanztag ein Heer von Angestellten auszieht, von Maschine zu Maschine wandert und die Typenschilder (mit den hierbei meist falsch abgelesenen Zahlen) notiert, um dann an Hand der Lagerkartei festzustellen, ob nichts fehlt oder nichts zu viel ist."(1)

WP Spieth bemerkt zu der amerikanischen Praxis, den Bestandsausweis der Sachanlagen durch eine Inventur zu kontrollieren, daß dies in Deutschland "vom internen Kontrollstandpunkt genauso wünschenswert ist, aber für den Bestandsnachweis bei Führung laufender Bestandsverzeichnisse nicht grundsätzlich erforderlich ist"(2). - Er differenziert also nach internen und externen Kontrollerfordernissen. Nur die Unternehmensleitung soll exakt informiert werden, die externen Kapitalgeber dagegen nicht, wo dies doch in erster Linie der Personenkreis ist, in dessen Interesse der Wirtschaftsprüfer Buchführungserfordernisse aufzustellen hat. - Zu der Praxis der amerikanischen Accountants, die Anlagenbestände zu besichtigen, bemerkt WP Spieth, sie habe "sicherlich auch einigen erzieherischen Wert", jedoch sei dieser Prüfungshandlung "im Normalfall ... keine ausschlaggebende Bedeutung beizumessen. Anders wäre es bei der Prüfung eines Unternehmens, wo wegen der wirtschaftlichen Lage versucht wurde, nicht bzw. nicht mehr vorhandene Anlagen zu aktivieren. Dort könnte eine solche Prüfungshandlung geradezu zur wichtigsten werden"(2).

Diesen Ausnahmefall hat aber doch gerade die Ausschüttungssperregelung zum Gegenstand und demzufolge auch die jährliche Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer! Wie will der Wirtschaftsprüfer denn wissen, daß der "Ausnahmefall" vorliegt und nicht der "Normalfall", wenn er nicht die entsprechenden Prüfungen vornimmt?

---

(1) Zubrod, H., a.a.O., S. 50.

(2) Spieth, E., Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und der deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962, S. 43.

WP Minz erklärt, daß bei Gültigkeit der Inventurvorschrift die Buchführung von mindestens 90 % aller bilanzierenden Betriebe verworfen werden müßte[1]. Das IdW bestätigt diese Information[2].

Es wird aber nicht nur die Vorschrift zur direkten Bestandsermittlung durch die Inventur ignoriert. Das IdW erklärt, daß man es "noch nicht als Gewohnheit eines ordentlichen Kaufmanns und deshalb auch nicht als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung betrachten" könne, daß Anlagekarteien geführt werden. Lediglich die Zu- und Abgänge würden "so nachgewiesen, daß sich die notwendigen Abschreibungen und Abgangsbuchungen mit genügender Sicherheit ermitteln lassen"[3]. Dieser "Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung" geht auf Adler/Düring/Schmaltz zurück, die das Mindestmaß fixierten, das auch für Versicherungszwecke erforderlich ist[4]. Erst 1968 wird die Forderung der Finanzverwaltung nach Führung eines Bestandsverzeichnisses mit den entsprechenden Angaben auch als handelsrechtliches Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung anerkannt[5].

Ohne die Anlagenkartei kann praktisch nicht einmal der Nachweis geführt werden, daß die betreffende Anlage noch vorhanden ist, da dem Prüfer die Determination des Gegenstandes nicht möglich ist. Weiter kann nicht geprüft werden, ob die Abschreibungen im einzelnen ausreichend oder gerechtfertigt sind; es kann nur global geprüft werden, ob und in welcher Höhe Abschreibungen erfolgt sind.

---

(1) Minz, W., Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht. Kurzfassung des Referats auf der Fachtagung des IdW 1951, WPg 1951, S. 434 f.: S. 434.

(2) IdW, a.a.O., WPg 1951, S. 356.

(3) IdW, a.a.O., WPg 1951, S. 385.

(4) Adler/Düring/Schmaltz, 1. Aufl., a.a.O., Tz 81 zu § 129.

(5) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 156 zu § 149.

Es ist also festzustellen, daß über dreißig Jahre hinweg der zutreffende Bestandsausweis des Anlagevermögens testiert worden ist, obwohl das nicht ausreichend geprüft werden konnte. Die Wirtschaftsprüfer haben nicht die Chance genutzt, die das Gesetz bot, nämlich die Inventur als Kontrollinstrument eines zutreffenden Bestandsausweises zu nutzen, indem sie ihre Durchführung überwachten. Sie haben im Gegenteil maßgeblich dazu beigetragen, auch die Kontrollmöglichkeit auszuschließen, indem sie die Pflicht zur Vornahme einer Inventur des Anlagevermögens verneinten. Dabei war diese Inventur keineswegs überflüssig, wie zur Begründung dieses Verzichts ausgeführt wurde, denn auch der buchmäßige Bestandsnachweis wurde nicht in Form einer Anlagenkartei verlangt, sondern nur in Form eines Nachweises der Zu- und Abgänge.

Daß sich die Anlagenkartei durchsetzte, ist nicht auf die Anforderungen der Wirtschaftsprüfer an die Beweiskraft der Buchführung zurückzuführen, sondern auf das starre Festhalten des Fiskus an diesem Buchführungserfordernis. Die Wirtschaftsprüfer wollten hier nur die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung stellen, die die Prüfungspflichtigen auch als Rechenschaftspflicht gegenüber den Versicherungen erfüllen mußten. Der von den Wirtschaftsprüfern vertretene Gehalt spezifisch die Interessen externer Kapitalgeber schützender Regelungen ist also hierbei gleich Null.

2. Die Inventur des Vorratsvermögens

Anders als das Anlagevermögen sollte das Vorratsvermögen grundsätzlich durch eine Inventur ermittelt werden, aber nicht deshalb, weil hier eine Kontrolle der Buchführungsdaten für erforderlich gehalten wird, sondern weil die Buchführung keine ausreichende Bestandsermittlung ermöglicht. "Den Nachweis für die in die Bilanz eingesetzten Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bildet die Inven-

tur", führen Adler/Düring/Schmaltz aus[1]. Das IdW unterstellte dem Gesetzgeber von 1897, er habe mit der Vorschrift des § 39 (3) HGB, wonach zur Ermittlung des Warenbestandes ein zweijähriger Inventurturnus zugelassen wurde, den Anwendungsbereich der Inventurvorschrift fixiert - obwohl diese Vorschrift nur eine Ausnahme von der Verpflichtung zur jährlichen Inventur für diese Güter zuläßt. Der Gesetzgeber sei "davon ausgegangen, daß für das Warenlager vollständige, laufende Aufzeichnungen über die Bestandsentwicklung meistens fehlen und die Inventarisierung zum Bilanzstichtag daher nur auf Grund einer körperlichen Aufnahme möglich ist. Das ist auch heute zumeist noch so."[2] Eine buchmäßige Erfassung des Vorratsvermögens findet demnach nicht statt. Die Buchführung genügt nicht der Anforderung des Gesetzes, daß aus ihr die Lage des Vermögens sichtbar gemacht werden kann.

Die Wirtschaftsprüfer gaben sich nicht nur mit dieser unzureichenden Buchführung zufrieden, sie waren darüber hinaus Exponenten von Bestrebungen, den Unternehmen die Inventur des Vorratsvermögens zu erleichtern.

1940 erklärte das IdW die permanente Inventur für zulässig - allerdings unter der Bedingung, daß eine Bestandsfortschreibung auf Grund von Belegen über die einzelnen Zu- und Abgänge erfolgt[3]. Nach dem oben zitierten, elf Jahre später erstatteten Gutachten werden aber "meistens" keine Aufzeichnungen über die Bestandsentwicklung geführt, so daß für die permanente Inventur kaum eine Anwendungsmöglichkeit bestanden haben dürfte.

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz 163 zu § 135.

(2) IdW, a.a.O., WPg 1952, S. 365.

(3) IdW, Gutachten Nr. 1/1940, Das mengenmäßige Inventar für Vorräte, Halb- und Fertigerzeugnisse nach § 39 HGB, in: IdW, Fachgutachten des IdW, Düsseldorf 1954, S. 97 ff.

Für die Prüfung bedeutet die Zulassung der permanenten Inventur einmal eine Verschlechterung der Kontrollmöglichkeit der korrekten Bestandserfassung. Für die Ermittlung der Stichtagswerte ist der Prüfer auf die Buchführungsdaten angewiesen. Insofern, wie die Prüfung der Sekundärinformationen eher Täuschungen des Prüfers zuläßt als die unmittelbare Information durch Überwachung der körperlichen Bestandsaufnahme, kann ein Mehr- oder Minderausweis des Vermögens eher unentdeckt bleiben. Der Wirtschaftsprüfer kann auch nicht wegen der Aufnahme jeder Einzelposition eine gesonderte Prüfung vornehmen, so daß die Kontrollmöglichkeit sowieso kaum noch besteht. Allenfalls könnte der Wirtschaftsprüfer zu einigen Aufnahmeterminen erscheinen. - Die Überwachung der Aufnahme von Einzelpositionen wäre aber auch deshalb weniger effizient, weil ein Mehr- oder Minderausweis des Vermögens jeweils auf die nicht aufgenommenen Bestände verlagert würde. Schließlich können auch wertbeeinflussende Umstände, die praktisch nur über die Inventur in der Buchführung erfaßt werden, wie z.B. Beschädigungen und Produktionsumstellungen, nicht mehr stichtagsgerecht berücksichtigt werden. Insofern werden mit der Zulassung der permanenten Inventur Verstöße gegen das Niederstwertprinzip ermöglicht.

Außer der permanenten Inventur wurde die vor- und die nachverlegte Inventur zugelassen, die bis zu drei Monate vor bzw. zwei Monate nach dem Bilanzstichtag stattfinden kann[1]. Im Unterschied zur permanenten Inventur wird hierbei auf eine Mengenfortschreibung (bzw. Rückschreibung zum Bilanzstichtag verzichtet. Das führt zu Schwierigkeiten bei der

(1) Insbes.: Karsten, J.F., Müssen Inventur- und Bilanzstichtag übereinstimmen? WPg 1960, S. 373 ff.; Frantz, J., Karsten, J.F., Die vorverlegte Inventur mit Wertfortschreibung, WPg 1962, S. 235 ff., S. 287 ff.

Befolgung des Niederstwertprinzips, da die Mengen der einzelnen Güter nicht mehr feststellbar sind, die abgewertet werden müssen. Ob und inwieweit sich das Verfahren für Bewertungsmanipulationen nutzen läßt, wurde von den Wirtschaftsprüfern nicht untersucht.

Bei der Inventur sollen die Wirtschaftsgüter zunächst zu innerbetrieblichen Verrechnungspreisen bewertet werden, die auch unverändert für alle Zu- und Abgänge bis zum Stichtag gelten sollen. Richtig müßten diese Positionen mit einem gewogenen Index multipliziert werden, der aber nicht zur Verfügung steht, weil die Mengen nicht fortgeschrieben werden. Man behilft sich in der Weise, daß nach Gütergruppen getrennt fortgeschrieben wird, für die auch gesonderte Indices ermittelt werden, einmal unter Verwendung der durchschnittlichen Einstandspreise der durchschnittlichen Lagerdauer und zum anderen unter Verwendung der Zugangspreise des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag. Dabei müßte die mengenmäßige Zusammensetzung dieser Zugangswerte mit den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gruppe genau der mengenmäßigen Zusammensetzung des Bilanzstichtagswertes entsprechen, damit man von einem gewogenen Index sprechen könnte - was aber nur ganz zufällig der Fall sein kann. Diesem Umstand soll dadurch Rechnung getragen werden, daß nur bei "ungefähr" gleicher Lagerdauer der einzelnen Materialien der Gruppe das Verfahren angewandt werden darf[1]. Dies ist keine hinreichende Bedingung, denn die Beschaffungen erfolgen ja diskontinuierlich, so daß der Stichtagsbestand keine typische Struktur aufweisen muß. Weiter entsprechen die Zugangswerte des letzten Monats nicht notwendig dem geforderten Niederstwert. Diesem Umstand soll durch die weitere Bedingung Rechnung getragen werden, daß die Einstandspreise des letzten Monats "ungefähr" dem Stichtagspreis entsprechen

(1) Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, Die Vorratsinventur, Köln Opladen 1967, S. 51.

müssen und daß die Preisentwicklung für die Materialen der Bewertungsgruppe ungefähr die gleiche ist[1].

Insgesamt müßten die Bedingungen, unter denen das Verfahren tatsächlich zu einer mit dem Niederstwertprinzip zu vereinbarenden Bewertung führt, seine Anwendung regelmäßig ausschließen - wenn sie genau formuliert würden und nicht "ungefähr". Zudem besteht die Gefahr, daß die unterschiedliche mengenmäßige Basis des Index und des Fortschreibungswerts zu Manipulationen genutzt werden kann, insbesondere bei der nachverlegten Inventur, wo keine Unsicherheit über die Zusammensetzung des Stichtagsbestandes herrscht.

Die permanente Inventur und die vor- bzw. nachverlegte Inventur wurden 1965 gesetzlich für zulässig erklärt, wobei das IdW an der Vorbereitung des Gesetzes durch einen vom Hauptfachausschuß eingesetzten Arbeitskreis maßgeblich mitgewirkt hatte[2]. Nicht gesetzlich zugelassen war aber die sogenannte "Stichprobeninventur", die nichtsdestoweniger von Karsten in dem ersten Kommentar zum Gesetz ebenfalls für zulässig gehalten wird, weil der Gesetzgeber "der Entwicklung moderner und rationeller Aufnahme- und Inventarisierungsverfahren ausreichenden Raum lassen" müsse[3].

Mit der Zulassung der Stichprobeninventur wird der Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme durchbrochen, der bis dahin als "Grundsatz ordnungsmäßiger Inventur" auch von den Wirtschaftsprüfern anerkannt worden war - jedenfalls für das Vorratsvermögen[4].

---

(1) Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, a.a.O., S. 51.

(2) Karsten, F.J., Die neuen handelsrechtlichen Inventarisierungs- und Bewertungsvorschriften, WPg 1965, S. 277 ff.: S. 277.

(3) a.a.O., S. 279.

(4) u.a.: Spieth, E., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, Köln 1956, S. 86.

Die Stichproben sollen "nach den Regeln der Stichprobentheorie" entnommen werden[1]. Voraussetzung ist also, daß eine Zufallsverteilung vorliegt, was aber doch eine sehr problematische Unterstellung ist. Der Plan der betrieblichen Leistungserstellung und Verwertung und der Plan der Lagerhaltung, die die Variable "Beschaffungspreis der zu aktivierenden Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag" determinieren, spezifizieren ja gerade ganz bestimmte Güter mit ganz bestimmten Preisen, die in ganz unterschiedlicher Losgröße beschafft werden und die wegen der diskontinuierlichen Beschaffung auch nicht in "normaler Höhe" am Stichtag vorhanden sein müssen. Man will zwar Bestände, "die in Mengen (5 t Kupfer, 200 t Kohle) gemessen oder als Sammelposten gleichartiger Einzelstücke (2000 Waschmaschinen) erfaßt werden", gesondert und vollständig aufnehmen[1], doch zeigt das Zitat schon, daß eine Abgrenzung gar nicht möglich ist. Dieser Umstand gewinnt an Bedeutung, wenn man berücksichtigt, daß die Beibehaltung einer einmal ermittelten "Normalverteilung" in den Folgejahren zulässig sein soll[2]. Bestände, die in dem einen Jahr sehr niedrig sind und sich demzufolge in die "Normalverteilung" einbeziehen lassen, können in den Folgejahren sehr hoch sein, so daß ein Minderausweis in ganz erheblichem Umfang möglich wird. Problematisch ist auch die Vereinbarkeit des Verfahrens mit statistischen Regeln bei Realisierung des Niederstwertprinzips. So kann z.B. für Gruppen von Wirtschaftsgütern die Eignung entfallen oder die Preise können zusammenbrechen, und nach dem Niederstwertprinzip sollen ja gerade solche Fälle exakt erfaßt werden.

Das Verfahren war ursprünglich für die Bestandsaufnahme geringwertiger Posten konzipiert worden. Für höherwertige Posten sollte es bei der vollständigen Bestandsaufnahme bleiben[3]. In der Darstellung des Arbeitskreises Ludewig wird dagegen ohne klare Stellungnahme in Anlehnung an ame-

---

(1) Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, a.a.O., S. 55.

(2) a.a.O., S. 58.

(3) Bujack, H., Roth, L., Schätzverfahren in der Inventur, DB 1959, S. 577 ff., S. 601 ff.: S. 579.

rikanische Autoren die Grenze von 500 $, mithin 2000 DM genannt[1], die doch erheblich über der Grenze der Ausnahmeregelung für geringwertige Wirtschaftsgüter liegt. Dem Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz zufolge soll die Stichprobeninventur weiter nur zulässig sein, "wenn eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme praktisch nicht möglich, mit zu großen Unsicherheiten behaftet oder nicht zumutbar ist"[2]. So unbestimmte Kriterien werden in der Praxis kaum eine Grenze setzen.

Insgesamt ist festzustellen, daß die Wirtschaftsprüfer die Verfahren zur direkten Erfassung der Vorratsbestände wesentlich beeinflußt haben mit der Zielsetzung, den Unternehmen die Erfüllung dieser Rechnungslegungspflicht zu erleichtern. Dabei wurde jedoch die Realisierbarkeit der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften beeinträchtigt. Die permanente und die vorverlegte Inventur ermöglichen keine stichtagsgerechte Erfassung von Wertminderungen, die durch Schäden oder Eignungsminderung verursacht werden. Die vor- und nachverlegte Inventur gestatten keine exakte Berücksichtigung von Preisminderungen. Bei Anwendung der Stichprobeninventur werden gerade wesentliche Wertänderungen nicht mehr exakt erfaßt, weil die Unterstellung von Zufallsverteilungen nicht gerechtfertigt ist.

Die Kontrollmöglichkeit des korrekten Bestandsausweises wurde mit der Zulassung dieser Verfahren zum Teil verschlechtert, wie eben bei der Erörterung der permanenten Inventur dargestellt wurde. Dieselben Mängel bestehen auch bei der vor- und der nachverlegten Inventur. Daß hier nur eine wertmäßige Fort- bzw. Rückschreibung erfolgt, hat keine weiteren Konsequenzen, weil eine buchmäßige Erfassung der Zu- und Abgänge[3] und eine Abstimmung mit der Buchhaltung[4] gefor-

---

(1) Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, a.a.O., S. 60 f.

(2) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 169 zu § 149.

(3) Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, a.a.O., S. 48.

(4) a.a.O., S. 50.

dert wird. Die Stichprobeninventur verbessert dagegen grundsätzlich die Kontrollierbarkeit, da das Prüfungsgebiet reduziert wird, ohne daß die Aufnahmeergebnisse beeinträchtigt werden - sofern daß Stichprobenverfahren hier anwendbar wäre.

Die Kontrollmöglichkeit, die durch eine Überwachung der Inventur ausgeübt werden kann, wird von den Wirtschaftsprüfern aber auch gar nicht wahrgenommen - wie auch die Inventur nicht gefordert wurde, um eine Kontrolle des Buchausweises der Bestände zu ermöglichen, sondern deshalb, weil der Buchnachweis nicht geführt werden konnte. Nach den vom IdW aufgestellten "Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen" "hat der Abschlußprüfer neben der Prüfung der buchmäßigen Nachweise zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen, die sich auf die Planung und Durchführung der Inventur erstrecken". Dabei "kann es zweckmäßig sein", bei der körperlichen Bestandsaufnahme anwesend zu sein und "kann es erforderlich sein", das Ergebnis der Bestandsaufnahme nachzuprüfen(1).

Insbesondere bei der Stichprobeninventur wäre eine Überwachung erforderlich, denn wie soll anders gewährleistet werden, daß z.B. die Stichprobenauswahl korrekt durchgeführt wird? - Im Wirtschaftsprüfer-Handbuch wird zwar erklärt, "Voraussetzung für die wirksame materielle Prüfung einer vom Unternehmen durchgeführten Inventur mit Hilfe von Stichproben ist die sorgfältige Überprüfung von Planung, Vorbereitung, Durchführung und Auswertung der Inventurstichproben", doch wird eine Verpflichtung zu einer "wirksamen materiellen" Prüfung nicht angenommen. "Die Prüfung verliert an Intensität", wenn sie erst im Nachhinein stattfindet und ist "überwiegend formell", wird erklärt(2).

---

(1) IdW., a.a.O., WPg 1967, S. 158 ff.: S. 160.

(2) Minz, W., Minz, G., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 952 f.

3. Verneinung der Verpflichtung zur Einholung von Saldenbestätigungen

Die buchmäßige Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten kann durch die Einholung von Saldenbestätigungen kontrolliert werden. Auch zur Wahrnehmung dieser Kontrollmöglichkeit wollten sich die Wirtschaftsprüfer nicht verpflichten.

Mit der Formulierung: "Soweit es zur Prüfung des Nachweises der Forderungen und Verbindlichkeiten erforderlich erscheint, sind Saldenbestätigungen heranzuziehen", ließ das IdW in den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen" die Frage unentschieden und mit dem Zusatzkriterium: "Der Umfang, in dem Saldenbestätigungen heranzuziehen sind, hängt vom Zustand des internen Kontrollsystems ab"(1), schloß man Fälschungsabsichten der Geschäftsleitung als Kriterium für die Einholung von Saldenbestätigungen aus. Weiter verzichteten die Wirtschaftsprüfer darauf, sich in das Verfahren einzuschalten und benahmen sich damit weitgehend der Kontrollmöglichkeit - außer für den Fall, daß die interne Überwachung des Verfahrens nicht ausreichend ist(1). Nur zur Ergänzung des internen Kontrollsystems will der Wirtschaftsprüfer eine Überwachung durchführen, nicht aber zur Verhinderung von Fälschungsvorhaben der Geschäftsleitung.

Zwar gab es hier Versuche, eine "Annäherung an den internationalen Standard in den Methoden ordnungsmäßiger Rechnungslegung" herbeizuführen - so die Wirtschaftsprüfer Rätsch und Bankmann(2), doch stießen diese auf Ablehnung. WP Semler: "Das Bestätigungsverfahren ist nicht geeignet, die sonstigen in Deutschland üblichen Prüfungsmethoden zu

---

(1) IdW, a.a.O., WPg 1967, S. 160.

(2) Rätsch, H., Bankmann, J., Saldenbestätigungen - eine Notwendigkeit, DB 1958, S. 141 f.: S. 141.

ersetzen, wohl aber ist es in vielen Fällen entbehrlich"[1].

III. Die Prüfung der korrekten Bündelung der Daten über Geschäftsvorfälle im Jahresabschluß

Zu den Vorläufern der heutigen Wirtschaftsprüfer gehörten die Buchprüfer, die das Testat erteilten: "Vorstehende Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung wurden mit den ordnungsmäßig geführten Büchern übereinstimmend gefunden", die also außer der ordnungsmäßigen Erfassung der Daten über Geschäftsvorfälle die korrekte Bündelung dieser Daten im Jahresabschluß bescheinigten. Diese gewöhnlich als "formell" bezeichnete Prüfung hat auch der Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Abschlußprüfung vorzunehmen. Auch diese Prüfung mit der ältesten Tradition ist aber in neuerer Zeit Gegenstand der Kritik. Hohenstein, der bei britischen und deutschen Prüfungsgesellschaften tätig war, stellt in einem Vergleich fest, daß die deutschen Wirtschaftsprüfer die formellen Prüfungen vernachlässigen - wenn er auch als Beispiele hauptsächlich die Handhabung der oben dargestellten Datenerfassungsprüfungen anführt[2]. WP Peupelmann, der, wie er berichtet, ebenfalls im Ausland Erfahrungen gesammelt hat, bestätigt, daß der Wirtschaftsprüfer die formellen Prüfungen "hin und wieder" vernachlässigt, entnimmt aber aus der Kritik in erster Linie die Anregung, für die formellen Prüfungen "nicht akademisch Vorgebildete", "reine Praktiker als 'Buchprüfer'" einzusetzen[3]. Der Wirtschaftsprüfer empfindet also offenbar die Durchführung der formellen Prüfung als nicht standesgemäß.

---

(1) Semler, J. jr., Der Einfluß der Securities and Exchange Commission auf Rechnungslegung und Prüfung rechtlich selbständiger Gesellschaften in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, WPg 1960, S. 345 ff., S. 377 ff.: S. 380.

(2) Hohenstein, G., Deutsche und angelsächsische Prüfungsmethoden - eine Gegenüberstellung, WPg 1959, S. 268 ff.

(3) Peupelmann, H.W., Deutsche oder angloamerikanische Prüfungsmethoden? WPg 1959, S. 382 ff.: S. 382.

Nun wurde im Zuge der Entwicklung der elektronischen Datenverarbeitung die formelle Prüfung zu einem der schwierigsten Probleme der Abschlußprüfung überhaupt. Lindemann und Nagel von der IBM Deutschland berichten 1968 über die Effizienz der Prüfung: "Der zur Zeit vorherrschende Tatbestand ist, daß die Unternehmen keine beweiskräftige Dokumentation haben. Von der externen Revision können aber daraus kurzfristig keine weittragenden Folgerungen (z.B. Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks, Verwerfung der Buchführung) gezogen werden. Die externen Revisionsorgane haben seit Jahren eine Stillhaltetaktik (aus welchen Gründen auch immer) geübt und damit einen gewissen, auch rechtlich relevanten modus vivendi geschaffen. Es wird aber durchaus möglich sein, in Zukunft die Anforderungen an die Nachweisbarkeit zu verschärfen. Nach unserer Ansicht ist für den Aufbau einer Volldokumentation ein Zeitraum von drei bis fünf Jahren notwendig"(1).

Dieser Vorwurf kann in seiner Bedeutung gar nicht überschätzt werden, denn er impliziert, daß auch alle weiteren "materiellen" Prüfungen wertlos sind, da sie stets eine korrekte Datenerfassung und Bündelung in der Bilanz voraussetzen. Man kann zwar Verständnis für die Schwierigkeiten der Wirtschaftsprüfer in dieser Frage haben, die auch in den letzten Jahrgängen der Berufszeitschrift erörtert wurde. Keinesfalls hätte aber die Beweiskraft der Buchführung testiert werden dürfen, wenn sie nicht gegeben ist.

Wie im Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968 berichtet wird, beschäftigt sich seit Herbst 1964 ein "Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme" (FAMA) mit der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen, der aber 1966 nur in der Lage war, einen Richtsatz zur Diskussion zu stellen, nicht aber

---

(1) Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle bei automatischer Datenverarbeitung, IBM-Nachrichten 1968, S. 417 ff.: S. 421.

ein Gutachten zu erstatten, wie in der Gutachtensammlung erklärt wird[1]. Der Richtsatz lautete: "Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen den Nachweis des lückenlosen Zusammenhangs zwischen sämtlichen zeitnah aufgezeichneten buchungspflichtigen Geschäftsvorfällen und dem ordnungsmäßigen Jahresabschluß". Im Anschluß wurden die persönlichen Ansichten der Ausschußmitglieder wiedergegeben[2].

Noch 1969 kam der Arbeitskreis für elektronische Datenverarbeitung auf der Fachtagung des IdW 1969 zu keinem Ergebnis über die Anforderungen an die Programmdokumentation. Es wurde "die Notwendigkeit einer gemeinverständlichen Darstellung der Programmdokumentation herausgestellt. Das derzeit von verschiedenen Seiten verfolgte Ziel, allgemeine Grundsätze und Voraussetzungen für solche einheitliche Programmdokumentation zu schaffen, wurde erörtert, es zeigte sich aber, daß hierzu noch jegliche Ansatzpunkte fehlen", heißt es in dem Tagungsbericht zu dem zentralen Problem[3].

Offenbar soll die "Stillhaltetaktik" fortgesetzt werden, bis die Fragen von anderer Seite her entschieden sind.

(1) IdW, Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten des IdW auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1967, S. 165.

(2) Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme (FAMA), Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen, WPg 1966, S. 641 ff.: S. 641. (Dem Fachausschuß gehören an: WP H. Neubert, WP W. Dörner, H. Göbel, WP W. Höffer, WP P. Leonert, WP H. Lück, G. Minz, WP G. Müller, WP J. Sommer, WP B. Uhlig).

(3) Arbeitskreis VI Elektronische Datenverarbeitung, Diskussionsleiter: WP W. Dörner, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Bericht über die Fachtagung des IdW 1969, Düsseldorf 1969, S. 135 ff.: S. 145.

E. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zu Aktionärsschutzfragen

I. Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer zur Zulässigkeit stiller Reserven

1. Der Widerspruch von Gesetz und Gesetzesbegründung

Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften von 1931 fixierten die untere Grenze für die Bewertung der Aktiven nur durch das Postulat, daß der Jahresabschluß so klar und übersichtlich aufzustellen ist, daß er den Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt (§ 260 b (2) HGB 1931). Zum Bedeutungsinhalt dieses Klarheitsgebots wurde jedoch bereits in der Gesetzesbegründung erklärt: "Der unmittelbare rechtliche Gehalt des Leitsatzes ist nicht erheblich. Er betont aber die den Bilanzvorschriften, namentlich den Bestimmungen über die Gliederung des Jahresabschlusses zugrunde liegende Zweckrichtung und bietet den Gerichten für Fälle, die nicht ausdrücklich geregelt sind, eine Richtschnur. Daß die Wertansätze nicht unter den vom Gesetz bestimmten Höchstgrenzen liegen dürfen, wird damit nicht vorgeschrieben"(1). Damit wurde bereits in der Gesetzesbegründung das Gesetz für bedeutungslos erklärt(2).

(1) Reichsjustizministerium, a.a.O., S. 115.

(2) Auch zu einer anderen Vorschrift, die primär auf den Aktionärsschutz abzielt, nämlich der zwingenden Vorschrift einer Mindestgliederung für den Jahresabschluß (§ 113 und § 115 des Entwurfs), gibt das Justizministerium einen vom Gesetz abweichenden Kommentar: "Die Vorschriften über die Gliederung des Jahresabschlusses stellen keinen für alle Gesellschaften verbindlichen Kontenrahmen auf. Die Bestimmungen gestatten vielmehr ausdrücklich eine weitergehende oder sonst durch den Gegenstand des Unternehmens bedingte abweichende Gliederung. Ob eine Abweichung zulässig ist, ist eine Ermessensfrage, die von den zuständigen Gesellschaftsorganen und gegebenfalls von den Gerichten zu entscheiden

Fortsetzung S. 154.

ist." "Die Vorschriften über die Gliederung des Jahresabschlusses sind dagegen (anders als die Höchstwertvorschriften - d. Verf.) allein im Interesse der Beteiligten aufgestellt (vgl. § 111 Abs. 2 (3) (Klarheitsprinzip - d.Verf.)). Ihre Verletzung bedingt also nur Anfechtbarkeit wegen Verletzung des Gesetzes." (a.a.O., S. 113 f.) - Es sollte also der zwingende, d.h. öffentlich-rechtliche Charakter der Aktionärschutzvorschriften in Abrede gestellt werden, der nach dem Gesetzeswortlaut gegeben ist; denn die Abweichung von dem vorgeschriebenen Gliederungsschema war nicht in das Belieben der Unternehmensleitung gestellt worden, sondern war davon abhängig, daß der Gegenstand des Unternehmens die Abweichung erforderlich macht.

Schmölder (Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle, JW 1931, S. 2925 ff.: S. 2925) nennt die Gliederungsvorschriften denn auch nur "Instruktionsvorschriften für die Pflichtprüfer" und Horrwitz/Ullmann (Horrwitz, H., Horrwitz, W., Ullmann, F., Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932, Anm. 1 zu § 261 a) erklären: "Die Gliederungsvorschriften stellen keinen rechtsverbindlichen Kontenrahmen auf."

Für die Einhaltung der Gliederungsvorschriften - wie auch für die Beachtung des Klarheitsprinzips - war, ebenfalls zwingend, die Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer vorgeschrieben worden. Eine Pflichtprüfung kann aber nur zum Gegenstand haben, was auch im öffentlichen Interesse liegt. - In der Begründung des Justizministeriums wird jedoch der öffentlich rechtliche Charakter der Prüfung in Abrede gestellt. "Die Prüfung ist eine Angelegenheit der Gesellschaft", wird erklärt (a.a.O., S. 116).

In der späteren Verordnung wurde der Prüfungszwang an einer Stelle durchbrochen. Während der Entwurf für den Fall, daß die Generalversammlung keinen Prüfer wählte, die gerichtliche Bestellung des Prüfers zwingend vorsah (§ 119 (4) des Entwurfs), so wurde nach § 262 der Notverordnung die gerichtliche Bestellung im Falle der unterlassenen Wahl von einem entsprechenden Antrag des Vorstandes, Aufsichtsrats oder eines Aktionärs abhängig gemacht.

"Damit sind die Vorschriften über die Pflichtprüfung des öffentlich-rechtlichen Charakters entkleidet", stellt Pinner fest (Pinner, A., Nachtrag zu 12. und 13. Aufl. von Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Berlin Leipzig 1932, Anm. 16 zu § 262 a). Es mußte eine neue Verordnung erlassen werden, um diese Lücke zu schließen (RGBl. 1934 I 125), nachdem sich die Fälle häuften, in denen auf dieser Basis die Pflichtprüfung umgangen wurde, wie Nostiz vom Reichsjustizministerium berichtet, der den öffentlich-rechtlichen Charakter der Pflichtprüfung klarstellt (v. Nostiz, S., Die Pflicht der aktienrechtlichen Bilanzprüfung und ihre Erzwingung, DJ 1934, S. 800 ff.).

Fortsetzung S. 155.

Trotzdem wurde diese Interpretation von den juristischen Kommentatoren ohne Zweifel übernommen(1). Die Rechtslage war damit "geklärt" und es hätte, wie WP Gustav Saage feststellt, schon des geschlossenen Eintretens der Berufsangehörigen bedurft, um sie zu ändern. "Der einzelne Abschlußprüfer ist (daher) unter den obwaltenden Umständen nicht in der Lage, der Bildung bilanzpolitischer Reserven wirksam entgegenzutreten und der vielfach erhobenen Forderung auf Bilanzklarheit Geltung zu verschaffen. Allenfalls eine einheitliche Haltung aller Wirtschaftsprüfer könnte hier zu einer Änderung des 'Handelsbrauchs' führen"(2). Eine solche Haltung hätte aber von dem Berufsstand erwartet werden müssen, weil das Ignorieren einer grundlegenden Gesetzesnorm sein Testat zwangsläufig in Mißkredit bringen mußte.

2. Was besagt das Klarheitsgebot?

Auf den Vorwurf Bühlers, in Deutschland sei anders als in England jegliches Frisieren einer Bilanz erlaubt ("Kein Wunder, daß die Wertschätzung des ganzen Standes der Wirt-

---

Aus alldem wird ersichtlich, daß das Reichsjustizministerium sich nicht hinter die bedeutendsten Neuerungen der damaligen Aktienrechtsreform stellte, die in dem Entwurf unzweideutig fixiert worden waren, so daß man die Kommentierung nicht ohne genaue Prüfung hätte übernehmen dürfen.

(1) Horrwitz/Ullmann, a.a.O., Anm. 7 zu § 260 b HGB; Rosendorff, R., a.a.O., S. 141 f., S. 210; Schlegelberger, F., Quassowski, L., Schmölder, K., Verordnung über Aktienrecht, Berlin 1932, Anm. 8 zu § 260 b; Pinner, A., a.a.O., Anm. 2 und 2 a zu § 260 b; Goldschmidt, F., Das neue Aktienrecht, München 1932, Anm. 1 f. zu § 260 b; Neufeld, H., Die aktienrechtlichen Vorschriften, Berlin 1932, Anm. 1 f. zu § 260 b und Anm. 2 zu § 261; Koenige, H., Teichmann, R., Koehler, W., in: Koenige Handausgabe des Handelsgesetzbuchs, 3. Aufl., Mannheim Berlin Leipzig 1932, Anm. 2 zu § 260 b.

(2) Saage, G., Die stillen Reserven im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Köln Opladen 1958, S. 128.

schaftsprüfer unter den Auswirkungen dieser Rechtslage leidet, gegen die sie angesichts ihrer Abhängigkeit von den Gesellschaften nicht angehen können ...")[1], wendet WP Greiffenhagen dem Gesetz entsprechend ein: "Die deutsche Analogie zum Geist des Companies Act 1948 ist der § 129 I AktG: "Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt"[2]. An anderer Stelle präzisiert Greiffenhagen jedoch, der Grundsatz der Bilanzklarheit verlange "Offenheit und Übersichtlichkeit in Buchführung und Bilanz, damit ein sicherer Einblick in die Lage des Unternehmens gewährleistet wird (Gliederungsvorschriften)"[3] - womit er die Geltung des Grundsatzes

---

(1) Bühler, Der Aktionär und die Steuer-Bilanz seiner Gesellschaft. AG 1956, S. 1 ff.: S. 2.

(2) Greiffenhagen, H., Unberechtigte Angriffe auf den Wirtschaftsprüfer, WPg 1957, S. 133 ff.: S. 133. Der Bestätigungsvermerk der englischen Accountants lautet: "We have obtained all the information und explanations which to the best of our knowledge and belief were necessary for the purposes of our audit. In our opinion proper books of account have been kept by the company so far as appears from our examination of those books. We have examined the above balance sheet and annexed profit and loss account which are in agreement with the books of account. In our opinion and to the best of our information and according to the explanations given us the said accounts give the information required by the Companies Act, 1948, in the manner so required and the balance sheet gibes a true and fair view of the state of the company's affairs as at ... and the profit and loss account gives a true and fair view of the profit (loss) für the year ended on that date."

(3) Greiffenhagen, H., Korreferat zum Thema: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und steuerliche Gewinnermittlung, Bericht in: Fachtagung des IdW 1951 in Düsseldorf, WPg 1951, S. 513 ff.: S. 513.

ausdrücklich auf die Gliederungsvorschriften beschränkt, während die Accountants keine solche Einschränkung vorgenommen haben. - Daneben hält er zwar den Grundsatz der "Bilanzwahrheit" für anwendbar, doch gibt er auch diesem Postulat keinen für die Unterbewertung relevanten Bedeutungsinhalt. Der Grundsatz "gilt als relativer Grundsatz, weil es eine absolute Wahrheit im Bereich subjektiver Schätzungen nicht gibt. Praktisch verlangt er, daß Buchführung und Bilanz nichts enthalten dürfen, was positiv falsch ist"(1). Zum Problem der stillen Reserven erklärt er: "Daß der Nutzen der stillen Reserven ihren Schaden bei weitem überwiegt, ist inzwischen wohl eine Binsenwahrheit geworden, nachdem kein Wertpapier die Kriegs- und Wirtschaftskatastrophen des letzten Jahrhunderts besser überstand als die Aktie." Lediglich die Bildung von "Willkürrücklagen" hält er für unzulässig(2) - was, wie weiter unten geklärt wird, kaum Beschränkungen der stillen Reservenbildung zur Folge hat - , während der britische Accountant testiert, daß die Bilanz keine stillen Reserven enthält. Die Gleichsetzung mit dem Testat des britischen Prüfers ist also nach dem Inhalt, den er dem Testat geben will, nicht gerechtfertigt.

In den meisten Stellungnahmen zur Frage der Zulässigkeit von Unterbewertungen wird das Klarheitsgebot überhaupt nicht erwähnt. Die Interpretation, die das Reichsjustizministerium und die juristischen Kommentare der Vorschrift gegeben hatten, wurde allgemein als richtig vorausgesetzt. Daß diese Vorschrift keine Beachtung fand, zeigt sich am deutlichsten daran, daß in einigen Stellungnahmen dem Postulat direkt widersprochen wird.

So äußert WP Wanieck: "Der Ansicht, der Bestätigungsvermerk gebe dem Aktionär die Gewißheit, daß er über die Lage

---

(1) Greiffenhagen, H., a.a.O., S. 513.
(2) a.a.O., WPg 1957, S. 134.

und das Ergebnis der Unternehmung ordnungsmäßig orientiert wird und der Vermerk schlechthin Zeugnis gegenüber der Allgemeinheit dafür sei, daß keine unlauteren Machenschaften und Täuschungsmanöver erfolgen, kann als zu weitgehend nicht beigetreten werden. Sie belastet den Bilanzprüfer mit einer Verantwortung, die ihm billigerweise nicht zugemutet werden kann und das bisher geltende Recht auch nicht verlangt"(1).

WP Schulz: "Der Streit geht ja nicht um die Reservebildung als solche, sondern um die Offenlegung oder Verheimlichung. Dieses in Form der "stillen Reserven" der Unternehmung zur Verfügung stehende Eigenkapital wird den Außenstehenden verheimlicht, d.h. es kommt in der Bilanz nicht zur Darstellung. Die Möglichkeit zu dieser Verschleierung bietet die nach § 261 HGB zulässige Unterbewertung von aktiven Bilanzposten oder die Überbewertung von passiven Bilanzposten. Damit hängt aber auch die Frage der Bilanzklarheit und einer klaren Bilanzgliederung ... von dem Verbot der stillen Reserven ab"(2). Obwohl Schulz zugibt, daß durch die Bildung stiller Reserven die Lage verschleiert und damit gegen das Klarheitsgebot verstoßen wird, folgert er aus dem Klarheitsgebot nicht ihre Unzulässigkeit.

WP Minz: "Mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks bescheinigt er (der Wirtschaftsprüfer - d. Verf.) nicht - um hier (wiederum) eine Parallele zur angelsächsischen Praxis zu ziehen - , daß der Jahresabschluß ein wahres und faires Bild von der Lage der Gesellschaft gibt"(3).

WP Martens bemerkt zu dem Vorschlag, den angelsächsischen Bestätigungsvermerk zu übernehmen: "Aus gutem Grund hat

---

(1) Wanieck, O., a.a.O., S. 274.

(2) Schulz, C.E., Bilanzklarheit!, WT 1936, S. 181 ff. und S. 209 ff.: S. 210.

(3) Minz, W., Referat zum Thema: Prüfungswesen, in European Congress of Accountants 1963, Referate, Edinburg 1963, S. 147 ff.: S. 149.

sich der Gesetzgeber nicht dafür entschieden, den subjektiven Charakter des Bestätigungsvermerks zu verstärken und den Abschlußprüfer zu der Aussage zu verpflichten, daß der Jahresabschluß ein wahrheitsgetreues und zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft gibt"(1).

Adler/Düring/Schmaltz formulieren den vielzitierten Satz: "Der Jahresabschluß soll einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewähren, gibt aber nur bedingt Auskunft über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens"(2). Welche Bedingungen schränken die Aussagefähigkeit ein? An anderer Stelle des Kommentars heißt es: "Man kann als allgemeinen Grundsatz festhalten, daß man dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses dann gerecht wird, wenn die Gliederungsvorschriften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung eingehalten werden"(3). Die Bedingung, unter der die Gewährung eines möglichst sicheren Einblicks steht, liegt also in der Einschränkung der Gültigkeit des Postulats auf Gliederungsfragen. Durch die obigen Formulierungen wird aber die Interpretation offengehalten, die beschränkte Informationsgewährung sei auf eine beschränkte Eignung des Informationsinstruments zurückzuführen.

Weiter stellen die Kommentatoren fest: "Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist in das Aktiengesetz nicht mit aufgenommen worden." Dieser Grundsatz wird auf die Bewertung bezogen(4). Das gesetzliche Postulat bezieht sich aber auf den Jahresabschluß, also auf die Gliederung und die Bewertung.

(1) Martens, H.J., a.a.O., WPg 1967, S. 546.
(2) Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz. 3 zu § 140.
(3) a.a.O., Tz. 16 zu § 129.
(4) a.a.O., Tz. 17 zu § 129.

Auch kann kein Begriffsunterschied zwischen den Ausdrücken "wahr" und "klar" gesehen werden. Wenn die Lage des Unternehmens klar dargestellt werden soll, dann darf sie nicht unwahr dargestellt werden und umgekehrt. Der Terminus "klar" hat vielleicht den Vorzug, daß er nicht von vornherein ethische Wertungen der Qualität der Informationsgewährung impliziert, die bei dem Terminus "wahr" möglich wären - und was vielleicht in dem Einwand mitschwingt, daß es eine "absolute" Wahrheit nicht gibt. Man hätte deshalb erwarten können, der Gesetzgeber sei gut beraten gewesen, als er 1931 diesen Ausdruck aus dem schweizerischen Obligationenrecht übernahm statt des Ausdrucks "wahr", der in den angelsächsischen Ländern üblich ist. Hier wird aber die Wahl des Gesetzgebers als Verzicht auf das Erfordernis einer sachgerechten Bewertung und eine Einschränkung auf das Erfordernis der sachgerechten Gliederung verstanden.

Die Einschränkung der Gültigkeit des Postulats auf die Entscheidung von Gliederungsfragen entspricht der überwiegenden Berufsauffassung(1) - sofern dem Postulat überhaupt eine Bedeutung beigemessen wurde. Gegenteilige Auffassungen sind selten. WP Forster bejahte kurz vor der letzten Aktienrechtsreform die Gültigkeit des Klarheitsprinzips auch für die Entscheidung von Bewertungsfragen. "Da § 133 AktG selbst keine Grenze für eine Bewertung 'nach unten' setzt, ist zu ihrer Bestimmung auf § 129 AktG zurückzugreifen." Deswegen sei eine sachgerechte Bewertung erforderlich. Der Bewertungsspielraum dürfe nicht zu willkürlichen Unterbewertungen miß-

---

(1) u.a.: Hast, K., a.a.O., S. 6; Düring, W., a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Bd. II, S. 145, 148; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, a.a.O., S. 213; Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1938, a.a.O., S. 211; Hertlein/Meisner, a.a.O., S. 12; Brönner, H., a.a.O., S. 23; Götze, H., Brauchen wir im Rahmen einer Aktienrechtsreform bilanzrechtliche Neuerungen?, WPg 1955, S. 49 ff.; S. 52; Schneider, K., Referat zum Thema: Grundsätze und Gepflogenheiten der Rechnungslegung, in: European Congress of Accountants, Edinburg 1963, S. 43 ff.: S. 44.

braucht werden. "Es darf daher davon ausgegangen werden, daß auch § 129 AktG nichts an dem Charakter der Bewertungsvorschriften als Gläubigerschutzvorschriften ändert"(1).

Die Gedankenfolge ist also die, daß aus dem Klarheitsprinzip des § 129 AktG das Erfordernis der sachgerechten Bewertung hergeleitet wird, wobei unter "sachgerecht" verstanden wird, daß nicht willkürlich unterbewertet wird. Weil aber nur willkürliche und nicht Unterbewertungen überhaupt verboten seien, sei die Vorschrift keine Aktionärsschutzvorschrift. Der Zweck des Gesetzes wird also aus der Auslegung, die man dem Gesetz gibt, hergeleitet, um nach dieser Zweckbestimmung sagen zu können, das Gesetz rechtfertige die Auslegung, die man ihm gegeben hat, daß man nämlich seinen wesentlichsten Inhalt ignoriert.

3. Willkürverbot und Vorsichtsprinzip als Kriterien für die Zulässigkeit stiller Reserven

Die Unzulässigkeit willkürlicher Unterbewertungen wurde auch von WP Höppner(2) und von Haas/Oechsner(3) aus dem gesetzlichen Klarheitsprinzip hergeleitet. Diese Einschränkung war schon vor dem Erlaß dieses Gesetzes von der Rechtsprechung entwickelt worden, wobei man die Unzulässigkeit aus dem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis herleitete, das verbiete, den Dividendenanspruch des Aktionärs willkürlich zu beschneiden(4). Diese Einschränkung wurde von

---

(1) Forster, K.-H., Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, WPg 1964, S. 422 ff.: S. 424 f.

(2) Höppner, M., a.a.O., S. 62 ff.

(3) Haas/Oechsner, Bd. I, a.a.O., S. 34, S. 134.

(4) insbesondere: RG 116, S. 119 ff.: S. 129.

den Wirtschaftsprüfern anerkannt[1]. Als nicht willkürlich wurden insbesondere solche Unterbewertungen erklärt, die durch eine "vorsichtige" Bewertung begründet wurden. Das Vorsichtsprinzip wurde aber von den meisten Wirtschaftsprüfern so interpretiert, daß es weitestgehende Unterbewertungen zuließ. Insbesondere wurde dies durch eine Aufgabe des Prinzips der Einzelbewertung erreicht, indem man entsprechend der Entscheidung des Reichsgerichts die Unterbewertung zum Zweck der Zukunftssicherung zuließ. WP Wirtz: "Das Ausmaß der stillen Reserven bestimmt sich nach dem angemessenen Sicherungsbedürfnis des Betriebes"[2].

---

(1) u.a.: Kienzle, O., Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz, WP 1932, S. 30 ff.: S. 35; Adler, H., Schmaltz, K., Zur Frage der Bildung stiller Reserven in den Posten des Umlaufvermögens der Handelsbilanz, WT 1939, S. 273 ff.: S. 274; Adler/Düring/Schmaltz 1957, a.a.O., Tz. 10 zu § 133; Adler, H., Forster, K.-H., Heine, K.H., Bartke, G., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 337; Düring, W., a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Bd. II, S. 155; ders.: Bilanz- und gesellschaftsrechtliche Fragen zum RM-Abschluß und zur DM-Eröffnungsbilanz, in: Probleme der DM-Eröffnungsbilanz, Stuttgart 1949, S. 50 ff.: S. 56; Hast, K., a.a.O., S. 180, 187; Greiffenhagen, H., a.a.O., WPg 1951, S. 513. Anderer Ansicht: WP Fluch (Die Stillen Reserven, WT 1934, S. 524 f.: S. 525): "Nach meiner Ansicht genügt es, in der Generalversammlung oder im Geschäftsbericht darauf hinzuweisen, ob und in welchem Ausmaß man willkürlich von stillen Reserven in größerem Umfang Gebrauch gemacht hat."; Wirtz, C. (Korreferat zum Thema: Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, Berlin in: WPg 1951, S. 490 f.: S. 490), der den Vorschlag der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, die Bildung "gewillkürter stiller Rücklagen" und auf der Passivseite die Bildung "versteckter Rücklagen" zu verbieten, für "bedenklich" hält.

(2) Wirtz, C., Bilanzbewertung und Bilanzgliederung, WT 1937, S. 140 ff.: S. 141.

WP Hast: "Der Kaufmann darf seine Verhältnisse nicht besser darstellen, als sie sind. Das Prinzip der Vorsicht erlaubt ihm aber, nach unten von dem Prinzip der Bilanzwahrheit abzuweichen, d.h. er darf seine Vermögenslage und seinen Erfolg schlechter darstellen, als sie sind. Das Prinzip der Vorsicht äußert sich bei der Anlagenbilanzierung in höheren als notwendigen Abschreibungen, d.h. im Legen stiller Reserven"(1).

WP Mühlenfeld: "Die stille Reserve, die ihrer Natur nach kein buchmäßig bezifferbarer Betrag ist, entspringt einer übertriebenen (später vielleicht aber doch einmal sich als berechtigt erweisenden) Vorsicht, wobei die Grenze zwischen dem erforderlichen Maß an Vorsicht und der Übertreibung niemals festgelegt werden kann." Er sieht schon in der Tatsache, daß die Zeitpunkte der künftigen Erlöse nicht feststehen, einen Anlaß für Vorsichtsabschreibungen: "Bei den anderen Posten des UV. (und erst recht des AV.) liegen oft Gründe vor, aus kaufmännischer Vorsicht besonders stark abzuschreiben, da der Zeitpunkt der Realisierung (Rückverwandlung der Anlagen, Bestände, Forderungen, Wertpapiere in Geld) dem Zweck des Unternehmens entsprechend unbestimmt zu sein pflegt"(2).

WP van Aubel äußert, die Notwendigkeit der Vermögenserhaltung bestimme den Umfang der Reserven und liefere den Maßstab dafür, ob diese Reserven offen oder still sein dürften. Zweifellos gebe es Betriebe, die der stillen Reserven überhaupt nicht bedürften, weil ihre Marktstellung unantastbar sei. Mit Schlagwörtern wie Bilanzwahrheit komme man nicht weiter. Erforderlich sei vielmehr "Bilanzgewissenhaftigkeit und Bilanzsorgfalt aus der Grundeinstellung der Betriebspflicht und der daraus erwachsenden Pflicht zur Ver-

---

(1) Hast, K., a.a.O., S. 7.

(2) Mühlenfeld, J., Grundfragen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz, WT 1937, S. 329 ff.: S. 334 f.

mögenserhaltung"[1].

WP Goerdeler, der die Aufgabe der Rechenschaftslegung darin sieht, den Aktionären und anderen an der Publizität interessierten Gruppen "im Rahmen des Vernünftigen" einen zuverlässigen Einblick in die Lage der Gesellschaft zu geben[2], meint, eine vorsichtige Bewertung der Ertragslage sei bei Berücksichtigung der Belange des Unternehmens zumal im Hinblick auf den EWG-Wirtschaftsraum und den Stand der Publizität in den Mitgliedsstaaten am Platze[3]. Die Verwaltung müsse für Krisenfestigkeit sorgen und deshalb allen Risiken Rechnung tragen[4]. Bei der Ermessensentscheidung hinsichtlich der Abgrenzung der Willkürreserven sollte es der Verwaltung unbenommen sein, alle erkennbaren und nicht völlig unerheblichen Risiken bei der Bewertung zu berücksichtigen[5].

WP Wall: "Ziel der Handelsbilanz ist es in diesem Zusammenhang, die Substanz des Betriebes über die Totalperiode hin zu erhalten. Sie muß also in Gewinnjahren durch Bildung von Reserven in Form von offenen und stillen Rücklagen Vorsorge für spätere eventuelle Verlustjahre treffen. Die späteren Verluste und Risiken lassen sich aber nicht von vornherein überblicken: es muß also eher ein etwas zu großes als ein zu geringes Reservepolster für alle Eventualitäten gebildet werden. Grundsatz der Bilanzierung in der Handelsbilanz ist also das Prinzip der Vorsicht. Entsprechend diesem Prinzip werden Gewinne in der Handelsbilanz erst dann ausgewiesen, wenn sie wirklich realisiert sind und ohne Risiko für das Fortbestehen des Betriebes - sei es zur Erweiterung des Betriebes oder sei es zur Ausschüttung an die Aktionäre - ver-

---

(1) Aubel, P.v., Referat, Berichterstattung in: Der Bericht vom Kongreßverlauf, WT 1936, S. 476.

(2) Goerdeler, R., Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a.a.O., S. 211 ff.: S. 218.

(3) a.a.O., S. 222 f.

(4) a.a.O., S. 223.

(5) a.a.O., S. 224.

wendet werden können"(1).

WP Schulz: "In der Handelsbilanz pflegt der ordentliche Kaufmann bei der Darstellung des Gewordenen vorsichtig zu sein; auch das Gesetz hält ihn dazu an. Der Grund liegt nicht nur im Auf und Ab der wirtschaftlichen Entwicklung, sondern auch alle möglichen anderen Geschehnisse haben dem Grundsatz der Vorsicht bei der Bilanzierung Geltung verschafft. Dieser Grundsatz ist mit Recht auch in die nach 1933 entwickelte Gesetzgebung übernommen worden, denn auch bei einer staatlichen Lenkung der Wirtschaft hat er seine Berechtigung. Die Vorsicht kann vom Bilanzierenden übertrieben werden. Über die Grenzen der Vorsicht wird es im Einzelfall stets verschiedene Meinungen geben. Der Unternehmer pflegt die Entwicklung seines Betriebes eher zu günstig zu beurteilen; er wird deshalb am besten wissen, welche Vorsicht er mindestens walten lassen muß. Das Handelsrecht gibt keine Handhabe, die Grenzen der vorsichtigen Bewertung abzustecken"(2).

WP Minz zufolge resultieren Vorsichtsreserven nicht aus einer "objektiv vorsichtigen Schätzung" (Schätzungsreserven), sondern aus dem "bewußten Wunsch, stille Reserven zu bilden. Dieser Wunsch wird bestimmt von dem Bestreben, für die verschiedensten nicht immer genau konkretisierbaren Risiken, die in einer Wettbewerbswirtschaft bestehen, ein Polster zu schaffen. Zwar könnte dieses Polster auch durch offene Reserven gebildet werden, jedoch ziehen die Vorstände aus mancherlei Gründen fast immer die Bildung stiller Reserven vor. In Deutschland sind nach geltendem Recht auch diese Reserven zulässig, aber nur, sofern sie wirtschaftlich zu begründen sind"(3).

---

(1) Wall, F., Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, S. 63 f.

(2) Schulz, C.E., Die Handelsbilanz, die Bilanz des Kaufmanns, WT 1943, S. 19.

(3) Minz, W., European Congress of Accountants, a.a.O., S. 153

WP Goetze: "... Anlagen mit Merkposten von einer Mark anzusetzen, verstößt nicht gegen die Bilanzwahrheit, die nicht etwa gebietet, 'wahre' im Sinne der gemeinen Werte auszuweisen, wie sie bei einer Realisierung der einzelnen Bilanzgegenstände in Betracht kommen würden (Einzelverkaufswerte), sondern nach dem Grundsatz der Vorsicht höchstens die 'Teilwerte', die bei Fortführung des Geschäfts vorbehaltlich ihrer Realisierung zugrundegelegt werden können ..."(1).

Auch WP Gerstner hält die Abwertung auf eine - Mark - Posten für vereinbar mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit, der nur verlange, daß die Bilanz "sich auf wahre, durch geschäftliche Urkunden (Korrespondenzen, Verzeichnisse, Urkunden i.e.S.) gedeckte und zu beweisende Tatsachen, die nach ordnungsmäßiger Buchung in die Bücher eingetragen sind", stützt - was gewöhnlich nicht als Bilanzwahrheit, sondern als Beweiskraft der Buchführung bezeichnet wird. "Die Bilanzwahrheit ist dann zwar gerettet - die Bilanzklarheit jedoch nicht. Denn niemand vermag zu beurteilen, welcher Wert sich hinter Erinnerungs- bzw. Wahrheitsposten von RM 1,- verbirgt. Hier bedeutet die eine Mark die Grenze zwischen erlaubter Bilanzverschleierung und verbotener Bilanzfälschung"(2).

WP Klinger: "Das Problem der stillen Reserven ist so alt wie das kaufmännische Prinzip der Vorsicht. Dieses Prinzip gipfelt bekanntlich darin, daß der Kaufmann sich vor sich selbst und vor allen anderen nicht reicher und im Zweifel eher ärmer rechnet als er wirklich ist"(3). "Die Forderung auf die Offenlegung der stillen Reserven ist irreal"(4).

Adler/Düring/Schmaltz: "Es liegt im Wesen der kaufmännischen Geschäftsführung, daß der Kaufmann seinen Erfolg unter kei-

---

(1) Goetze, H., a.a.O., WPg 1955, S. 52.

(2) Gerstner, P., Bilanz-Analyse, a.a.O., S. 54 f.

(3) Klinger, K., Stille Reserven und Erfolgsermittlung, DB 1958, S. 1017 ff.: S. 1017.

(4) a.a.O., S. 1019.

nen Umständen zu hoch ermitteln will, sondern daß er ihn so vorsichtig wie möglich abgrenzt. Die Handelsbilanz ist somit in erster Linie beherrscht durch das Prinzip der vorsichtigen Bilanzierung. Diesem Grundsatz hat auch das Aktienbilanzrecht in weitgehendem Maße Rechnung getragen. Einmal sind die ganzen Bewertungsvorschriften Höchstvorschriften und entsprechend in weitgehendem Umfang dem Grundsatz der Vorsicht ... Auch die Art der Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens, die keinem Verschleiß unterliegen, die Freizügigkeit in der Art der Abschreibungsmethode, die Einführung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten und die Notwendigkeit der Bildung von Rückstellungen ergibt sich aus diesem Grundsatz"(1). Auch in der neuesten Auflage des Kommentars wird noch die Ansicht vertreten, daß die Bewertungs- und Aktivierungswahlrechte Ausfluß des Vorsichtsprinzips seien, da sie erlaubten, diejenigen Bewertungs- und Abschreibungsmethoden zu wählen, die den niedrigsten Wertansatz, die höchste Bildung stiller Rücklage gestatteten(2). Das Vorsichtsprinzip beinhaltet also neben Gläubigerschutzerfordernissen auch die Zulässigkeit von "Freizügigkeiten". Würden die Bewertungsvorschriften noch diesem Vorsichtsprinzip entsprechen, wenn es sich um zwingende Vorschriften handelte und nicht um Höchstwertvorschriften?

WP Forster stellt nach der Aktienrechtsreform 1965 fest: "Gewisse Änderungen hat das allgemeine Vorsichtsprinzip erfahren, d.h. die grundsätzliche Bewertungsfreiheit nach unten"(3). "Vorsichtsprinzip" wird also hiernach explizit gleichgesetzt mit "grundsätzlicher Bewertungsfreiheit". Die Terminologie entspricht der des Wirtschaftsprüferhandbuchs, wo es heißt: "Nach den Grundsätzen vorsichtiger Bi-

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz. 61 zu § 129.
(2) a.a.O., 4. Aufl., Tz 83 zu § 149.
(3) Forster, K.-H., a.a.O., S. 427.

lanzierung ist die Bildung stiller Reserven (Rücklagen) grundsätzlich zulässig." Es folgen Hinweise auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts[1].

WP Risse äußert nach der Aktienrechtsreform, manche Bilanz in den vergangenen fünfzehn Jahren hätte "noch vorsichtiger aufgestellt werden müssen", da erfahrungsgemäß den fetten Jahren magere folgen. Stille Reserven "haben die Tendenz, sich beim Ausbruch einer Krise ungewöhnlich rasch zu verflüchtigen"[2]. Damit werden offenkundig "stille Reserven" kurzerhand irgendwelchen Vermögenswerten gleichgesetzt. In Verbindung mit dem Kurzschluß, es müßten offen ausgewiesene Jahresgewinne stets auch schon ausgeschüttet werden[3], wird dann die These möglich: "Wäre das Aktiengesetz 1965 schon im Jahre 1955 erlassen worden, so besäßen zahlreiche Gesellschaften möglicherweise schon heute nicht mehr die Mittel, um die kommenden Schwierigkeiten zu überstehen"[4].

Stimmen aus Wirtschaftsprüferkreisen, die sich gegen die Praktizierung eines solchen Vorsichtsprinzips wenden, sind äußerst selten. WP P. Goetze erklärt: "Effektive Schwarzfärbungen der Bilanz sind mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit unvereinbar. Mit Vorsicht im wörtlichen Sinne hat dies nichts mehr zu tun; eine solche Bilanzierung kann auch nicht mit dem oft gehörten Hinweis gerechtfertigt werden, daß niemand vor seinem Ende glücklich zu preisen sei und daß die Abschätzung der Risiken schwierig sei. Für derartige allgemeine Sicherungszwecke sind vielmehr die offenen Reserven da. Das Verschweigen verteilbarer Gewinne bedeutet,

---

(1) Adler, H., Forster, K.H., Heine, K.H., Bartke, G., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, a.a.O., S. 336.

(2) Risse, H., Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit, BB 1966, S. 789 ff.: S. 789.

(3) Stützel, W., Lob der Stille von Reserven?, ZfgK 1959, S. 460 f.; Jahr, G., Stützel, W., Aktionäre - Rentenempfänger oder Gesellschafter? VW 1963, S. 1248 ff.

(4) Risse, H., a.a.O., S. 789 f.

daß den berufenen Organen die Kontrolle über einen Teil des Vermögens entzogen wird, und ist meines Erachtens weder mit dem Grundsatz der getreuen und gewissenhaften Rechenschaftsablegung noch mit der Vorschrift vereinbar, wonach den Beteiligten ein möglichst sicherer Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt werden soll"(1). In diesem Sinne äußern sich auch WP Eich, der fragt, ob nicht mit dem Begriff "Vorsicht" eine ganz falsche Vokabel angewandt wird(2) und WP Saage, der nach einer Untersuchung der Argumentation des Reichsgerichts feststellt, die Bildung stiller Reserven, "um das Unternehmen gegenüber allein Wechselfällen und Krisenerscheinungen des Wirtschaftslebens widerstandsfähig zu erhalten", stehe "mit den tatsächlichen Erscheinungen und Entwicklungen im Wirtschaftsleben und den ihm immanenten Gesetzmäßigkeiten nicht im Einklang"(3).

Von keinem Wirtschaftsprüfer wurden aber jemals die Prüfungserfordernisse präzisiert, die sich bei einer konsequenten Anwendung der vom Reichsgericht entwickelten Kriterien für die Zulässigkeit der stillen Reservenbildung, des Verbots willkürlicher Unterbewertungen einerseits und der Zulässigkeit von Unterbewertungen zum Zweck der Unternehmenssicherung andererseits, tatsächlich ergeben hätten. So stellte WP Bansbach zu dem Aktiengesetzentwurf von 1958, in dem vorgeschlagen worden war, die Bildung stiller Reserven zuzulassen, soweit sie nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich sind, um die Lebens- und Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft für die nächste Zukunft zu sichern - womit nur Gesetzeskraft erlangt hätte, was jahrzehntelang herrschender Rechtsprechung entsprach und was angeblich von den Wirtschaftsprüfern testiert worden ist -

---

(1) Goetze, P., Rangfolge und gegenseitiges Verhältnis der Bewertungsvorschriften gemäß § 260 b 1 HGB, in: Kongreß-Archiv 1936, a.a.O., S. 151 ff.: S. 155 f.

(2) Eich, W., Fragen der Aktienrechtsreform in betriebswirtschaftlicher Sicht, AG 1956, S. 25.

(3) Saage, G., a.a.O., S. 41.

die Frage: "Was soll nun im Zweifelsfall unter dem neu in den Gesetzestext aufgenommenen Begriff der 'vernünftigen kaufmännischen Beurteilung' zu verstehen sein, solange eine neue Bewertungspraxis sich unter den neuen gesetzlichen Bestimmungen noch nicht ausgebildet hat?"(1) - Das Verbot der Willkürreserven hatte offenbar jahrzehntelang nur auf dem Papier gestanden.

Der Prüfer hätte von den Verwaltungen den Nachweis verlangen müssen, daß die stille Rücklagenbildung erforderlich ist, um die Widerstandsfähigkeit des Unternehmens zu sichern. Wenn dagegen offene Rücklagen ausgereicht hätten, um die Widerstandsfähigkeit des Unternehmens zu sichern, dann hätte der Wirtschaftsprüfer auch auf dem offenen Ausweis bestehen müssen. Es hätte also nachgewiesen werden müssen,

- daß und in welcher Höhe die jeweiligen Beträge an stillen Reserven zur Unternehmenserhaltung erforderlich sind und
- daß bei einem offenen Ausweis der Beträge die akute Gefahr bestanden hätte, daß sie entnommen worden wären(2).

Der Nachweis dieser Zulässigkeitserfordernisse ist aber in keiner Stellungnahme gefordert worden, woraus geschlossen werden muß, daß auch nie eine solche Prüfung stattgefunden hat. Zudem war der zweite Nachweis seit Inkrafttreten des Aktiengesetzes von 1937 unmöglich geworden, da hierin der Verwaltung die Kompetenz zur Bildung und Auflösung der offenen Rücklagen übertragen worden war. Sie konnte damit die zur Unternehmenserhaltung erforderlichen Beträge gegen die Ausschüttung sperren, ohne auf das Institut der stillen Reserven angewiesen zu sein. Die Wirtschaftsprüfer haben aber auch nach 1937 die Bildung stiller Reserven aus dem

---

(1) Bansbach, M., Aktienrechtsreform und Unternehmensfinanzierung, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Bericht von der Fachtagung des IdW 1959, Düsseldorf 1960, S. 15 ff.: S. 22.

(2) Stützel, W., a.a.O., S. 329 f.

Vorsichtsmotiv für zulässig erklärt. Die Stellungnahmen vor und nach 1937 wiesen in dieser Hinsicht keinerlei Unterschiede auf. Für die nach 1937 abgegebenen Stellungnahmen zumindest besagt dies aber nichts anderes, als daß Rechtsverstöße von vornherein gebilligt wurden. Dem Wirtschafsprüfer ist demnach durchaus vorzuwerfen, was WP Greiffenhagen abstritt, daß nämlich der deutsche Wirtschaftsprüfer dem Vorstand beim Verstecken von Gewinnen hilft(1).

WP Adler erklärt zu der Verlagerung der Kompetenz in der Ausschüttungsentscheidung 1937: "Es fällt dadurch ein Gegengewicht gegen eine übertriebene Bildung stiller Reserven fort(2), zumal denkbar ist, daß in einzelnen Fällen Verwaltungen von der Bildung stiller Reserven einen übertriebenen Gebrauch machen. Es würde in der Tat einer Untersuchung wert sein, inwieweit die Einführung des Führerprinzips bei der Aktiengesellschaft die Bildung stiller Reserven beeinflussen kann"(3). Was hier als Gegengewicht gegen die stille Reservenbildung hingestellt wird, diente aber als Rechtfertigungsgrund für die Zulässigkeit stiller Reservenbildung. 1941 bemerkt Adler im Zusammenhang mit der Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz: "Im Wege steht in erster Linie das ewige Problem der stillen Reserven in der Handelsbilanz. Es erscheint nicht immer gerechtfertigt, der stillen Reservenbildung vor einem offenen (Reserve-) Ausweis den Vorzug zu geben. Nachdem der Hauptversammlung die Gewinnverteilung entzogen ist, und überdies die Dividendenverteilung in gelenkte Bahnen geleitet ist, ist ein Teil des Anreizes, alle Reserven stillzulegen, fortgefallen. Es wäre wünschenswert, wenn sich die Praxis

---

(1) Greiffenhagen, H., a.a.O., WPg 1957, S. 133.

(2) Über den Zusammenhang zwischen dem Interesse von Verwaltungen an der Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven und ihren Befugnissen zur Begrenzung der Ausschüttbarkeit von Beträgen vgl.: Stützel, W., Gläserne aber verschlossene Taschen, FAZ v. 18.8.1962, Nr. 191, S. 5.

(3) Adler, H., Buchbesprechung: Walb, Bilanzwahrheit und stille Reserven, WP 1935, S. 366 f.

zu einer verständigen Mischung der offenen und stillen Rücklagenpolitik entschließen würde"[1]. - Nur der Wunsch nach einem Verzicht auf die stille Reservenbildung wird geäußert, eine Erklärung, daß die Zulässigkeitsvoraussetzungen der stillen Reservenbildung damit in weitem Umfang entfallen sind, wird nicht abgegeben.

4. Stille Reserven zum Ausgleich von Gewinnschwankungen?

Neben dem Vorsichtsprinzip wurde gelegentlich noch das Argument des Ausgleichs von Gewinnschwankungen zur Rechtfertigung der Zulässigkeit stiller Reservenbildung angeführt - wobei die Zielsetzung einerseits darin bestand, eine gleichmäßige Dividendenpolitik zu ermöglichen und andererseits darin, den Bilanzlesern eine Information über den Unternehmenserfolg zu vermitteln, die von zufälligen Schwankungen befreit ist.

Letztere Zielsetzung betont WP Birck. Er wendet sich gegen die Bezeichnung "Willkürrücklagen", die er für schlecht hält. Die stillen Reserven dienten zur "Bereinigung" von Zufallsschwankungen. "Die bereinigten Bilanzen und Erfolgsrechnungen sind in einem höheren Sinne 'richtig' und 'wahr'", führt er aus[2]. Das Klarheitsgebot und die Grundsätze einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung erfordern aber, daß Zufallsschwankungen als solche kenntlich gemacht werden, nicht daß sie verschwiegen werden. Der Gesetzgeber hat diesem Umstand schon bei der Gestaltung der Gewinn- und Verlustrechnung durch Aufnahme der Positionen "außerordentliche Aufwendungen und Erträge" Rechnung getragen. Wenn dies nicht ausreicht, wäre nach dem Klarheitsgebot eine

---

(1) Adler, H., Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, WT 1941, S. 246 ff.: S. 247.

(2) Birck, H., Stille Reserven im Jahresabschluß der Kreditinstitute, WPg 1964, S. 415 ff.: S. 418 f.

weitergehende Aufgliederung erforderlich und wenn auch dies nicht ausreicht, müßte der Sachverhalt im Geschäftsbericht erläutert werden[1].

WP H. Goetze unterstellt dem Kleinaktionär, an den sich die Publizitätsvorschriften in erster Linie richten, folgendes Informationsinteresse: "Ich glaube, daß der Kleinaktionär beim Erwerb von Aktien hauptsächlich als Sparer auftritt, d.h. mehr auf Sicherheit (und Verzinsung) als auf 'Gewinn' achtet; es wird ihm daher in der Regel der Ausweis des Bilanzgewinns in Höhe einer gewissen Dividende, sonst aber das Bild einer nach regelmäßiger Anschauung ausgeglichenen, d.h. soliden Bilanz genügen"[2]. Ein Spezifikum der Aktie gegenüber der Spareinlage besteht aber gerade darin, daß der Anleger auch durch Wertsteigerungen und Wertminderungen des Titels gewinnen bzw. verlieren kann. Wenn ihm die Informationen über diese Wertänderungen vorenthalten werden, kann er nicht von den Wertsteigerungen profitieren und verliert er bei Wertminderungen, weil er unter Wert an Insider verkauft und über Wert von Insidern kauft. Er steht dann schlechter da als der Sparer. Goetze tritt damit für eine Aktionärsschädigung ein und nicht für einen Aktionärsschutz.

---

(1) Selbst wenn man diese Erläuterungspflicht verneint, erscheint die "Bereinigung" von Zufallsschwankungen nicht gerechtfertigt. Finanzanalysten und andere Publizitätsmittler werden durchaus in der Lage sein, die Zufallsschwankungen vom Trend zu unterscheiden. Sie werden aber hierzu umso weniger in der Lage sein, je größer das Gewinnverschleierungspotential ist, das den Unternehmensleitungen zur Verfügung steht, dem immer auch ein Verlustverschleierungspotential entspricht (Stützel, W., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt 1962, S. 244 ff.: S. 249 f.).

(2) Goetze, H., a.a.O., WPg 1955, S. 50.

WP Weiß sieht in den stillen Reserven ein Instrument der Dividendenpolitik. Er wendet sich gegen die Auffassung, daß bei einer stillen Auflösung stiller Reserven das Testat einzuschränken sei. Er hält diese Auffassung für "zu scharf formuliert. Grundsätzlich mag es so sein, aber ich möchte hier daran erinnern, daß die stillen Reserven gerade ein bevorzugtes Mittel der Dividendenpolitik sind. Man schafft bewußt stille Reserven, um die Dividende zu stabilisieren, also ausgesprochen zu dem Zweck, notfalls den unzureichenden Gewinn aus diesem Fonds aufzufüllen"(1). In demselben Sinne äußert sich WP Schulz: "Es war zweifellos nicht Absicht des Gesetzgebers, Willkür walten zu lassen. Die allgemeine Auslegung des Gesetzes hat aber besonders für Unternehmen, die ihre Bilanzen veröffentlichen, zugelassen, daß durch Bildung stiller Reserven eine gleichmäßige Gewinnausschüttung und eine Kräftigung des Unternehmens aus eigenen Mitteln zulässig ist, ohne daß der Außenstehende dies haargenau aus den Bilanzen ablesen kann"(2).

Die stille Reservenbildung aus diesem Motiv verstößt aber aus dem gleichen Grunde gegen das Willkürverbot wie die aus dem Vorsichtsmotiv, denn die Verwaltungen können - mit Sicherheit zumindest seit 1937 - einen gleichbleibenden Gewinn ausschütten, ohne daß sie hierzu stille Reserven bilden müssen.

Ein Konglomerat dieser Rechtfertigungsgründe einschließlich des Vorsichtsmotivs findet sich bei Adler: "Stille Reserven haben die Funktion, gewinnausgleichend im Laufe der Jahre zu wirken. Jeder Wirtschaftstreuhänder weiß, daß das normale Rechnungsjahr für die Gewinnverteilung zu kurz ist, und Zufälle bei der Abgrenzung mitspielen kön-

(1) Weiß, Diskussionsbeitrag zum Thema: "Prüfung des Jahresabschlusses, in: Kontrollarchiv 1938, Bd. A, S. 107 ff., S. 107.

(2) Schulz, C.E., Die Handelsbilanz, die Bilanz des Kaufmanns, WT 1943, S. 19.

nen, so daß schon allein aus diesem Grund stille Reserven vorhanden sein müssen, um einen Ausgleich zu schaffen. Dieser Ausgleich ist auch unbedingt notwendig für den Ausgleich von Konjuktur und Krise. Ohne die Möglichkeit, die Gewinne aus der Konjuktur in die Krisenjahre hinüberzuretten, wird es einem großen Teil der Wirtschaft nicht möglich sein, die Krise zu überstehen. Gute und schlechte Jahre folgen aufeinander und müssen ausgeglichen werden"(1). Diese Stellungnahme wurde vor 1937 abgegeben. Sie wird aber ohne Berücksichtigung der veränderten Rechtslage dem Sinne nach unverändert in den Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz übernommen(2).

5. Läßt sich die Höhe der stillen Reserven nicht ermitteln?

Gelegentlich wurden auch die Ermittlungsschwierigkeiten bei der Aufdeckung der stillen Reserven gegen ihr Verbot angeführt. WP Schulz zufolge besagt der Grundsatz der Bilanzwahrheit, "daß in die Bilanz nur wahre (objektive) Werte eingesetzt werden. Der Fachkundige weiß aber, daß es eine vollkommene, objektive (absolute) Wahrheit aus der Bilanz gar nicht geben kann, denn die Wertansätze in der Bilanz sind, abgesehen von den jeweils vorherrschenden Zwecksetzungen und Gegebenheiten der Bilanz, von der subjektiven Meinung des Bewertenden abhängig. Letzten Endes muß es aber dem verantwortungsbewußten Unternehmer überlassen bleiben, die Lage der Unternehmung im Jahresabschluß in den gebotenen Grenzen so darzustellen, wie er sie sieht. 'Bilanzwahrheit' ist jedoch leider zu einem Schlagwort im unschönen Sinne geworden. Die es benutzen, meinen in der Regel nur noch eine Auskehrung der sogenannten stillen Rücklagen (Reserven), die jedoch auch nur mehr oder weniger genau

(1) Adler, H., a.a.O., WT 1935, S. 366.

(2) Adler/Düring/Schmaltz. 3. Aufl., a.a.O., Tz 69 zu § 129.

geschätzt, nie aber in genauen Zahlen erfaßt werden können. Dieses Schlagwort sollte man weitestmöglich vermeiden, zumal es gelegentlich auch irrtümlich für die Bilanzsicherheit und Bilanzklarheit angewendet wird, die beide etwas anderes bedeuten"(1).

Adler bemerkt zu den Ausführungen von Walb, der jede bewußte Unterbewertung, die über eine vorsichtige Schätzung hinausgeht, für unzulässig hält, weil sie gegen das Willkürverbot verstößt und als "übermäßige" Unterbewertung nach § 271 (3) 2 HGB 1931(2) anzusehen ist(3): "Die von Walb geforderte Einschränkung in der Bildung stiller Reserven wird sich in der Praxis nicht durchführen lassen", denn der Nachweis, daß über das "statthafte Maß vorsichtiger Schätzung" hinaus unterbewertet wurde, sei "sehr schwer" zu führen. "Die von Walb vorgeschlagene Einschränkung würde zu einer rechtlichen Unsicherheit trotz der Einschränkung der Anfechtbarkeit gemäß § 271 Abs. 3 Satz 2 HGB führen"(4). Für das Vorliegen der Gründe, aus denen er die Bildung stiller Reserven für zulässig hält, daß nämlich Gewinne auf Zufallsschwankungen beruhen und daß das Unternehmen in nächster Zeit einer Krise ausgesetzt sein wird, verlangt er dagegen keinen Nachweis, der wohl auch tatsächlich nicht beizubringen wäre. Er setzt diese Gründe als generell gegeben und den Sicherungsbedarf als unbeschränkt voraus. Daß mit dem obigen Einwand nur die Zulässigkeit der unbeschränkten Reservenbildung verteidigt werden soll, geht auch daraus hervor, daß er die Ermittlung der stillen Reserven an anderer Stelle durchaus für möglich hält. "Jeder wirklich fachkundige Wirtschaftsprüfer wird es auch für seine Pflicht halten, die von ihm

(1) Schulz, C.E., Bilanzsicherheit, Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit, WT 1944, S. 49.

(2) Anfechtbarkeit.

(3) Walb, H.H., Bilanzwahrheit und stille Reserven, Mannheim Berlin Leipzig 1935, S. 69 f.

(4) Adler, H., a.a.O., WT 1935, S. 366.

geprüfte Unternehmung über das Maß der stillen Reserven zu unterrichten. Die meisten Prüfungsberichte enthalten hierüber eingehende Ausführungen. Es würde eine Bankerotterklärung der Wirtschaftsprüfung bedeuten, wenn der Wirtschaftsprüfer nicht in der Lage wäre, die vorhandenen Reserven eines Unternehmens im wesentlichen richtig festzustellen", bemerkt er zu einem Urteil des OLG Hamburg in einem Fall, in dem zwei Wirtschaftsprüfer unterschiedliche Gutachten über die Höhe der stillen Reserven abgegeben hatten und das Gericht deswegen das Vorhandensein der stillen Reserve für höchst zweifelhaft erklärt hatte(1). Diese Bekundungen besagen also: wenn es um die Gutachtertätigkeit geht oder um den Prüfungsbericht, der nicht publiziert wird, dann ist die Feststellung der stillen Reserven möglich, nicht aber, wenn es um den Jahresabschluß geht. Sicher hat kaum ein Angehöriger des Berufsstandes, der für die Jahresabschlüsse behauptet, die Abschätzung des Umfangs von stillen Reserven sei richtig, es je abgelehnt, für Fälle, in denen die Abschätzung unstreitig richtig ist - Feststellung von Auseinandersetzungsansprüchen, Pflichtteilbewertungen u.ä. - , gegen entsprechendes Honorar doch die angeblich unmögliche Schätzung vorzunehmen.

Auch WP Semler(2), WP Goerdeler(3) und WP Deist(4) führten Ermittlungsschwierigkeiten als Argument gegen die Ausweispflicht an. Letzterer äußerte, der Versuch, die Bildung stiller Reserven zu verhindern, müsse scheitern, denn sie würden "zwangsläufig auf irgendeine Form versteckt gebildet", was voraussetzt, daß er der Prüfung keine Effizienz in der Verhinderung der stillen Reservenbildung beimißt.

---

(1) Adler, H., Eine wichtige Entscheidung des Hanseatischen Oberlandesgerichts in Hamburg über das Bilanzrecht der Aktiengesellschaft, WT 1936, S. 412 ff.: S. 417.

(2) Semler, J., Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, Zfhf 1958, S. 453 ff.: S. 458.

(3) Goerdeler, R., a.a.O., S. 223 f.

(4) Deist, H., Diskussionsbeitrag zur Aktienrechtsreform, in: Schriftenreihe der Friedrich Ebert Stiftung, Zur großen Aktienrechtsreform, Hannover 1962, S. 122 f.: S. 123.

Insgesamt wurde dieses Argument aber zu selten angeführt, als daß man sagen könnte, die Wirtschaftsprüfer hätten die Prüfung der stillen Reserven wegen der Ermittlungsschwierigkeiten dieser Prüfung abgelehnt.

6. Die Grenzen der Zulässigkeit stiller Reserven

Tatsächlich wurden die Grenzen nie enger gezogen als in den Gutachten des IdW, wonach die Bildung stiller Reserven unter den Verbindlichkeiten[1], die Bildung von Rückstellungen "ohne jede wirtschaftliche vertretbare Begründungen oder mit offenbar unrichtigen und den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Begründungen", die "den erforderlichen Schätzungsbetrag bewußt und bei weitem übersteigende Bildung von Rückstellungen"[2] unzulässig war und für "erhebliche" Zuschreibungen auf Anlagewerte und Beteiligungen eine Berichterstattung verlangt wurde[3].

WP Elmendorff kennzeichnete die Berufsauffassung mit dem Satz: "Eine Bewertung nach unten ist auf der Aktivseite praktisch unbegrenzt und eine Überbewertung der Passiven in vielen Fällen zulässig"[4].

---

(1) IdW (unter namentlicher Nennung von 29 Wirtschaftsprüfern), Reingewinn, Rücklagen und stille Reserven nach dem Aktiengesetz, WT 1938, S. 5 ff.: S. 10.

(2) IdW, Fachgutachten 3/1937, Zulässigkeit der Bildung von stillen Reserven in den Bilanzposten "Rückstellungen" und ihre Auflösung, WT 1937, S. 362.

(3) IdW, Fachgutachten 2/1937, Zuschreibungen auf Anlagewerte und Beteiligungen, in: Fachgutachten des IdW 1956, a.a.O., S. 114.

(4) Elmendorff, W., Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Bericht von der Fachtagung des IdW 1950, Düsseldorf 1950, S. 60 ff.: S. 66.

Den Stellungnahmen zum bestehenden Recht entsprachen auch die Stellungnahmen zur Verbesserung des Rechts, die zum Teil bereits in den vorangegangenen Darstellungen mit erfaßt wurden. Das IdW erklärte in seinen Reformvorschlägen: "Wesentliche Abweichungen von dem bisherigen Rechtszustand sind also in den Vorschlägen nicht enthalten ... Wertansätze der Jahresbilanz werden daher auch in Zukunft stille Rücklagen enthalten können. Die Höhe der stillen Reserven findet nach herrschender Auffassung ihre Grenze in der Vertretbarkeit nach guter kaufmännischer Übung. Willkürliche Unterbewertungen der Vermögensteile widersprechen den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Der Ansatz fiktiver Kreditoren ist ohnehin ... verboten"(1). - Daß das Willkürverbot von den Wirtschaftsprüfern nicht vertreten worden war, ging aus den obigen Stellungnahmen hervor.

II. Die Auslegung des Klarheitsgebots nach dem Aktiengesetz von 1965

1. Die Neufassung des Klarheitsgebots

1965 wurde das Klarheitsgebot des § 129 AktG 1937 durch den Zusatz, daß der Jahresabschluß nur "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewähren soll, auf den Geltungsbereich beschränkt, den ihm die Gesetzesbegründung von 1931 und die Kommentierung von Anfang an zugewiesen hatten, nämlich auf die Auslegung der Gliederungsvorschriften. Statt dessen war vorgeschrieben worden, daß im Geschäftsbericht die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden so vollständig anzugeben sind, daß der externe Interessent einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erhält. Dadurch war die Funktion des Jahresabschlusses, die Aktionäre über den Wert ihrer Einlagen zu informieren, da-

(1) IdW, Vorschläge ..., a.a.O., S. 63.

mit sie sachgerechte Entscheidungen über ihre Beteiligung (Erwerb, Veräußerung) treffen können, im wesentlichen auf den Geschäftsbericht verlagert worden, wenn auch der Jahresabschluß noch als Basis der Informationsgewährung dienen sollte.

Der Gesetzgeber hatte damit die Konsequenz aus der Tatsache gezogen, daß das Klarheitsgebot praktisch ignoriert worden war und hatte gleichzeitig dem wichtigsten Argument, mit dem die Verweigerung dieses Einblicks begründet worden war, nämlich der Notwendigkeit eines Schutzes des "Unternehmens an sich" vor einem Entzug von Haftungspotential seitens "dividendenhungeriger Aktionäre", den Boden entzogen.

2. Bereitschaft der Wirtschaftsprüfer zur Revision der Berufsauffassung über die Erfordernisse einer Aktionärsinformation

Wirtschaftsprüfer hatten bei der Aktienrechtsreform ihre Bereitschaft erklärt, die neuen Vorschriften im Sinne der beabsichtigten Schutzwirkungen auszulegen. WP Greiffenhagen erklärte: "Diese verschärfte Rechtslage zwingt dazu, in der aktienrechtlichen Pflichtprüfung die Maßstäbe für die Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses neu zu überdenken, damit an der Wirksamkeit dieser Institution keine Zweifel mehr bestehen können"(1).

WP Forster kündigt an, daß der Berufsstand entsprechend seiner neuen Aufgabenstellung viele Probleme neu durchdenken werde. "Ohne diesen Überlegungen vorgreifen zu wollen, kann heute schon gesagt werden, daß das Prinzip der weitgehenden Bewertungsvorsicht, die die Arbeit unseres Berufsstandes bisher beherrscht hat, zumindest für das Ge-

(1) Greiffenhagen, a.a.O., WPg 1966, S. 563.

biet der aktienrechtlichen Abschlußprüfung Abschwächungen erfahren dürfte. Stärker als bisher wird es Aufgabe der Abschlußprüfer sein, im Rahmen der neuen Bewertungs- und Berichterstattungsvorschriften die Interessen der Beteiligten abzuwägen und auf die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften zu drängen. Vielleicht ist es dazu nötig, daß der Berufsstand hinsichtlich der Unterbewertungen und unzureichender Geschäftsberichtserläuterungen ein ähnlich empfindliches Gewissen entwickelt, wie er es für Überbewertungen schon besitzt. Denn auch bei übermäßigen Unterbewertungen und nicht ausreichenden Angaben im Geschäftsbericht ist eine materielle Schädigung sehr wohl denkbar (z.B. zu niedrige Verkaufskurse als Folge zu niedriger Gewinnausschüttung oder zu niedriger Ausgleich nach § 304)"(1).

Er spricht von einer "eminenten Stellung" des Geschäftsberichts in der künftigen aktienrechtlichen Rechenschaftslegung. "Übertrieben könnte man vielleicht sogar sagen, daß dem reformierten Gesetz an einer vollständigen Berichterstattung über die angewandten Bewertungsmethoden sowie über einen Methodenwechsel noch mehr gelegen ist, als an den Bewertungsbestimmungen selbst, und daß das Schicksal der Reform sich an der Einstellung entscheidet, die die Beteiligten gegenüber den Erläuterungspflichten einnehmen"(2).

3. Wie hätte das neue Klarheitsprinzip nach den Informationsbedürfnissen der Aktionäre ausgelegt werden müssen?

Wie haben die Wirtschaftsprüfer das neue Klarheitsgebot des Aktiengesetzes verstanden? Haben sie versucht, ihm

---

(1) Forster, K.H., Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, WPg 1965, S. 585 ff.: S. 597.

(2) a.a.O., S. 597.

einen Inhalt zu geben, der dem Zweck des Gesetzes entspricht? Was hätte in dieser Hinsicht erwartet werden können? - Offenbar hätten unter dem unbestimmten Rechtsbegriff "Bewertungs- und Abschreibungsmethoden" Verfahrensweisen verstanden werden müssen, mittels derer der Bilanzleser von den bilanziellen Werten auf die ihn interessierenden Wertansätze schließen kann, d.h. Verfahrensweisen, mittels derer die Unternehmensleitung stille Reserven gelegt hat. Dazu hätte eine Einigung erzielt werden müssen, welches die den Anteilseigner interessierenden Wertansätze sind. Wenn in Einzelfällen eine einheitliche Ansicht nicht zu erzielen wäre, hätten auch unterschiedliche Verfahrensweisen auf Basis mehrerer Wertansätze definiert werden können, die alle mitzuteilen wären, so daß sich der Aktionär den ihn interessierenden Wertansatz auswählen könnte. - Eine solche Diskussion hat aber nie stattgefunden und auch der unbestimmte Rechtsbegriff "Bewertungs- und Abschreibungsmethoden" wurde nicht in diesem Sinne verstanden.

Allerdings wurde auch in der übrigen Literatur diese bei einer zweckorientierten Betrachtung doch wohl nächstliegende Auslegung kaum vertreten(1). Dabei ist zu berücksichtigen, daß in der neueren Betriebswirtschaftslehre die grundsätzliche Eignung der Bilanz als Instrument zur Information der Kapitalgeber zum Zweck der Beteiligungsdisposition bestritten wird. So äußert Moxter: "Überwunden ist (hoffentlich) allgemein die Vorstellung, mit Hilfe einer Bilanz das effektive (betriebliche) Vermögen im Sinne des Gesamtwerts ermitteln zu können ... Wir wissen, daß sich "bilanzmäßig" (durch Gegenüberstellung einzelbewerteter Positionen) in Wirklichkeit auch kein halbwegs verläßlicher, aussagefähiger "vergleichbarer Gewinn" bestimmen läßt"(2).

---

(1) Abweichend: Stützel, W., a.a.O., ZfB 1967, S. 339 f.

(2) Moxter, A., Die statische Bilanztheorie heute, ZfbF 1967, S. 724 ff.: S. 727.

Auch die Indikation des Gesamtwerts oder einer hiervon abgeleiteten Größe durch das bilanzielle Reinvermögen bzw. den Bilanzgewinn hält Moxter für unzutreffend, was nicht nur für den nach Regeln dynamischer Bilanzlehre ermittelten Erfolg gelte, sondern für jeglichen Bilanzgewinn und jegliches Bilanzvermögen(1). - Allerdings war Moxter dafür eingetreten, die Information der Aktionäre gerade durch den Jahresabschluß zu verbessern(2), so daß diese Äußerungen eher als Klarstellung der weit verbreiteten Mißverständnisse über die tatsächliche Bedeutung der Bilanz zu verstehen ist.

Träfen die obigen Thesen Moxters in dieser Allgemeinheit zu, dann brauchte man sich nicht länger mit dem nun schon weit über ein Jahrhundert alten Problem der stillen Reserven zu beschäftigen und auch die Berichtspflicht nach neuem Aktienrecht wäre eine Fehlentwicklung der Gesetzgebung.

Nun kann aber eine Form der Indikation des Gesamtwerts durch das bilanzielle Reinvermögen schlechterdings nicht negiert werden. Wenn ein Anleger vor der Entscheidung steht, zum selben Preis eine von mehreren gleich hohen Beteiligungsquoten an verschiedenen Projekten zu erwerben, und er weiß von deren zukünftigen Erfolgen lediglich, daß sie ziemlich stark um einen kaum schätzbaren Mittelwert streuen, er weiß aber andererseits, daß alle Projekte unterschiedlich hohe Nettoinvestitionssummen aufweisen, wie wird er sich dann entscheiden? Wird er dann nicht unterstellen, daß alle Projekte denselben Erfolg pro investierter Geldeinheit erbringen und sich an dem Projekt mit der höchsten

---

(1) Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 28 ff.: S. 45.

(2) ders.: Bilanzierung und unsichere Erwartungen, ZfhF 1962, S. 607 ff.; ders.: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln Opladen 1962, S. 181 ff.

Nettoinvestitionssumme beteiligen? - Meines Erachtens ist das eine rationale Entscheidung, und die Nettoinvestitionssumme ist in diesem beschränkten Sinne durchaus ein Indikator für den Gesamtwert. Ebenso rational erscheint es, wenn dieser Aktionär die Zuwachsraten der Nettoinvestitionssumme (ohne externe Zuführungen oder Entnahmen) extrapoliert und in dem Umfang bei seiner Entscheidung berücksichtigt, wie sie ihm für die zukünftige Entwicklung dieser Summe repräsentativ erscheinen.

Sicher kann eingewandt werden, daß hier die Information über die künftigen Einzahlungsüberschüsse pro investierter Einheit bei allen zu vergleichenden Gesellschaften als gleich unterstellt wird. Aber belanglos ist die Information über die Nettoinvestitionssumme deshalb nicht. Ihr Wert als Indikator des Gesamtwerts beruht einfach darauf, daß bei gleichen Erwartungen über die künftigen Einzahlungsüberschüsse die Nettoinvestitionssummen repräsentativ sind für die Einzahlungsüberschüsse und daß bei Fehlen objektiver Erwartungen sinnvoll nur wie bei Gleichheit der Erwartungen entschieden werden kann. Hiervon kann abgewichen werden, wenn zusätzliche Informationen über die künftigen Einzahlungsüberschüsse vorliegen, wenn z.B. bekannt wird, daß in einem Unternehmen eine erfolgversprechende Erfindung gemacht wird oder wenn ein neuer erfolgversprechender Unternehmensleiter angestellt wird oder wenn eine Branche mehr Entwicklungschancen hat als eine andere. Das heißt, die Nettoinvestitionssumme kann mit Zukunftserfolgskomponenten gewichtet werden.

Auch kann nicht eingewandt werden, daß diese Nettoinvestitionssumme nicht zu ermitteln ist, weil in den Unternehmen fortlaufend und zu unterschiedlichen Zeitpunkten investiert wird. Die erforderlichen Bewertungshypothesen für die Beschaffungsdispositionen wurden von Engels entwickelt, zwar unter anderer Zielsetzung, doch ohne daß dies ihre Anwendbarkeit beeinträchtigen würde[1].

(1) Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, Köln Opladen 1962, S. 184 ff.

Dieser Zusammenhang zwischen Bilanz und Anteilsdisposition macht deutlich, wie bescheiden die Informationen sind, die von den Anlegern verlangt werden, die aber andererseits von erheblicher Bedeutung sein müssen, da sie so beharrlich von den Insidern verweigert werden.

4. Das Klarheitsprinzip als Rechtsgrundlage für Einschränkungen der Berichtspflicht

Die Wirtschaftsprüfer standen auch bei der Interpretation der neuen Publizitätsvorschriften wieder auf der Seite der Insider.

WP Wanik bemerkt zu dem neuen Klarheitsgebot: "Die Angaben, welche Methoden gewählt worden sind, müssen nur insoweit vollständig und ausführlich sein, daß der möglichst sichere - d.h. im Rahmen einer solchen Berichterstattung sinnvoll mögliche - Einblick in die Vermögens- und Ertragslage gewahrt bleibt.

Sicher widerspricht es dem Sinn der Vorschrift, wenn nach Art und Umfang in einer Weise berichtet wird, daß der Leser des Berichtes mehr verwirrt als unterrichtet wird"(1). Diese Interpretation wird von Adler/Düring/Schmaltz übernommen: "Diese Angaben (über die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden - d.Verf.) sind einerseits vollständig, andererseits aber nur soweit zu machen, 'wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblickes in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erforderlich ist.' Dieser gesetzliche Hinweis gilt für die Ausführlichkeit der Darstellung der Methoden wie auch für die Möglichkeit, unwe-

(1) Wanik, O., Darstellung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Geschäftsbericht, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung des IdW 1966, Düsseldorf 1966, S. 45 ff.: S. 47 f.

sentliche Detailangaben wegzulassen"[1]. Das Klarheitsprinzip wird also keineswegs als Anforderung an die Qualität und den Umfang der zu liefernden Informationen in bezug auf den Zweck der Berichterstattung verstanden, sondern als ein formelles Gestaltungsprinzip für die Berichtstechnik, das die Rechtsgrundlage für Einschränkungen der Berichterstattung liefert: man soll den Bericht nicht mit überflüssigen Details belasten.

Wie bereits erwähnt, wurden unter den "Bewertungs- und Abschreibungsmethoden", die nach diesem Klarheitsgebot dem Gesetzeszweck entsprechend zu definieren waren, nicht die Verfahren verstanden, wie man von den für richtig gehaltenen Wertansätzen zu den Bilanzwerten kommt, also die Verfahren zur Legung stiller Reserven, sondern die Verfahren, wie man vom Wertansatz Null zu den Bilanzwerten gelangt. Die erste Interpretation wurde überhaupt nicht in Erwägung gezogen, obwohl sie nach dem Gesetz ebenso möglich gewesen wäre wie die letztere. Sie wäre auch vereinbar gewesen mit der Vorschrift der Berichtspflicht über Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden, denn für die Änderungen ist es belanglos, von welcher Seite her gesehen die Methoden definiert werden. Mit dieser Interpretation der Berichtspflicht kann eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht erreicht werden. Die Liste der Fehlschläge von Versuchen in dieser Richtung kann damit um einen weiteren Fall ergänzt werden.

5. Was bleibt von der Berichtspflicht?

Auch bei der Interpretation des Gesetzes, wie sie vorgenommen wurde, verbleibt aber noch ein gewisser Informationsgehalt der Berichterstattung, nämlich insofern, als

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 33 zu § 160.

der Bilanzleser Anhaltspunkte für die Schätzung der von ihm für richtig gehaltenen Werte erhält. Jedoch wurde diese Berichterstattung ebenfalls ganz erheblich eingeschränkt.

a. Einschränkung der Berichterstattung auf bilanzpolitische Maßnahmen

Die Determination der Bilanzwerte ist im Gesetz zum Teil zwingend vorgeschrieben. Wenn das der Fall ist, muß nach Auffassung der Wirtschaftsprüfer nicht berichtet werden, sondern nur dort, wo das Gesetz Wahlrechte einräumt(1).

Dadurch wird der Informationswert der Berichterstattung in Fällen eingeschränkt, in denen nach dem Gesetz die Wahl bei mehreren Determinationsarten zwingend vorgeschrieben ist, denn der Bilanzleser weiß auch nicht, welche Determinationsart gewählt werden mußte. Die Einschränkung ist insofern bei einer Auslegung nach dem Berichtszweck unzulässig.

Das gleiche gilt, wenn auf entsprechende steuerliche Bewertungsvorschriften verwiesen wird.

Hinsichtlich der verbleibenden Berichterstattung über die Ausübung der Bewertungswahlrechte wurden Einschränkungen gemacht, die unterschiedlich weit gingen. Die wichtigsten sollen kurz genannt werden, wobei die Berichtspflicht über die Methodenänderungen zum Teil mit behandelt werden soll.

---

(1) Wanik, O., a.a.O., S. 50; Ludewig, R., Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, NB 1966, S. 49 ff.: S. 54; Knoche, M., Die Berichterstattung im Geschäftsbericht, Düsseldorf 1967, S. 17; Petersen, H., Bewertungswahlrechte und Erläuterungspflichten, WPg 1968, S. 249 ff.: S. 249; Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 449; Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz 49, 52, 54 zu § 160.

b. Keine Zahlenangaben über Abschreibungen

"Ob degressiv oder linear abgeschrieben wird, ist zu erwähnen", wird im Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz zur Berichterstattung über die Abschreibungen ausgeführt(1). Die Berichtspflicht über den Abschreibungsplan wurde überwiegend beschränkt auf die Bezeichnung des Abschreibungsverfahrens (linear, degressiv etc.)(2). Nr WP Goerdeler hält eine Ergänzung dieser Information durch Zahlenangaben und Prozentsätze für erforderlich(3), ohne die die Berichterstattung praktisch wertlos ist. In allen Stellungnahmen wird der Hinweis auf die Ausnutzung der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten für ausreichend gehalten.

c. Nur die "Verbrauchsfolgefiktion" soll angegeben werden

Die Berichtspflicht über die Bewertung des Vorratsvermögens wird auf die Information über die zugrundegelegte "Verbrauchsfolgefiktion" (lifo, fifo etc.) beschränkt. Zahlenangaben z.B. über den Wert der als verbraucht unterstellten in Relation zum Wert der als Stichtagsbestand unterstellten Vorräte werden nicht gefordert. Bei Anwendung mehrerer Hypothesen der Verbrauchsfolge wird die Information für ausreichend erachtet, welche Bewertungsmethode "in der Hauptsache" (WP Ludewig(4)) oder "überwiegend"

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 33 zu § 160.

(2) Arbeitsgruppen auf der achten und neunten Arbeitstagung des IdW unter der Leitung von Michels, K., Werres, K., Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, in: Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, Hrsg.: IdW, Manuskript, Düsseldorf 1966, S. 33 ff.: S. 38; IdW, Fachgutachten NA 1/1967, WPg 1967, S. 129 f.: S. 129; Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 449.

(3) Goerdeler, R., Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, WPg 1966, S. 113 ff.: S. 117.

(4) Ludewig, R., Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, NB 1966, S. 49 ff.: S. 55.

(Arbeitsgruppen des IdW[1], WP Forster[2]) angewendet wurde. Im Fachgutachten des IdW wird die Angabe des relativen Anteils der unterschiedlich bewerteten Vermögensgegenstände gefordert. Im nächsten Satz wird jedoch der Hinweis für ausreichend gehalten: "Der überwiegende Teil der ... wurde zu den niedrigeren Marktpreisen bewertet"[3].

Ferner muß nach einheitlicher Ansicht nur angegeben werden, ob Sonderabschreibungen gemäß § 155 (3) 1 oder 2 vorgenommen wurden, nicht aber, welche Preisentwicklung hier erwartet wurde und worauf sich diese Erwartungen stützen.

d. Angabe von Kostenarten, aber nicht von Kostensätzen

Hinsichtlich der Herstellungskosten wurde im Wirtschaftsprüfer-Handbuch die Inforamtion verlangt, "in welchem Umfang" Gemeinkosten nicht in die Herstellungskosten einbezogen wurden[4]. Ob damit auch Zahlenangaben gemeint sind, bleibt offen. In den sonstigen Stellungnahmen werden Zahlenangaben nicht gefordert, wie das IdW in seinem Fachgutachten ausdrücklich klarstellt[5], auf das auch im Wirtschaftsprüfer-Handbuch Bezug genommen wird. In allen Stellungnahmen werden Informationen über die Arten der aktivierten bzw. nicht aktivierten Gemeinkosten gefordert. Nur WP Forster macht hier eine Einschränkung, nämlich, daß nur die "im wesentlichen" angewandten Kalkulationsverfahren genannt werden müssen[6].

---

(1) Arbeitsgruppen des IdW, a.a.O., S. 35 f.

(2) Forster, K.H., a.a.O., S. 596.

(3) IdW, Fachgutachten NA 1/1967, a.a.O., S. 129.

(4) Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 449.

(5) IdW, Fachgutachten NA 1/1967, a.a.O., S. 129.

(6) Forster, K.H., a.a.O., S. 596.

e. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern soll man die Anforderungen an die Berichterstattung nicht überspannen

Zur Berichtspflicht über die Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter wird im Wirtschaftsprüfer-Handbuch die Ansicht vertreten, daß der entgeltliche Erwerb immaterieller Anlagewerte im Geschäftsbericht anzugeben ist, sofern es sich um "wesentliche Werte" handelt und keine Aktivierung erfolgte[1]. Offengelassen wird dabei, ob nur die Tatsache anzugeben ist, daß immaterielle Anlagewerte erworben wurden oder ob der Erwerbspreis und ähnliche Daten angegeben werden sollen. Adler/Düring/Schmaltz zufolge ist die "Art der Ausübung des Bewertungswahlrechts" angabepflichtig, jedoch heißt es an anderer Stelle des Kommentars, die Erläuterung der Verfahrensweise sei "angebracht"[2]. Auch die Berichtspflicht über Änderungen der Verfahrensweise wird nur in Grenzen bejaht. Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter selten vorkommen, müsse nicht berichtet werden, denn dies "hieße die Anforderungen an die Bewertungskontinuität und an die Berichterstattung bei einer Kontinuitätsunterbrechung überspannen"[3]. - Die Bewertungskontinuität ist aber nicht vorgeschrieben, sondern die Berichterstattung über Kontinuitätsunterbrechungen. Die Kenntnis der Änderungen der Bewertung außerordentlicher Positonen ist auch durchaus von Interesse für die Ergebnisbeurteilung, weil diese Positionen oft auch außerordentlich hoch sind.

Auch für die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs, für den Geschäfts- und Firmenwert und den Verschmelzungsmehrwert halten die Kommentatoren eine gleichmäßige Behandlung jedes Falles "weder geboten noch nötig"[4].

---

(1) Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 450.

(2) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 40 zu § 160.

(3) a.a.O., Tz.72 zu § 160.

(4) a.a.O., Tz.72 zu § 160.

WP Knoche hält eine Erörterung der Ausübung des Aktivierungswahlrechts für Ingangsetzungskosten und für den Geschäfts- oder Firmenwert erforderlich[1]. Den Umfang der Berichtspflicht läßt er offen. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern hält er die Angabe einer Änderung des Verfahrens für unerläßlich. Bei einmaligen Vorgängen dieser Art ergebe sich die Berichtspflicht aus § 160 (2) 2 AktG[2]. Das IdW verlangt einen Hinweis auf die Ausübung des Wahlrechts, also die Angabe, ob immaterielle Wirtschaftsgüter teilweise oder insgesamt nicht aktiviert wurden[3].

f. Nichtpassivierung ist keine "Bewertungsmethode". Das Problem, ein Deckungsverhältnis ohne Zahlen anzugeben

Hinsichtlich der Verfahrensweise bei Pensionsverpflichtungen kamen die Arbeitsgruppen des IdW zu dem Ergebnis: "Ist eine Pensionsrückstellung freiwillig gebildet worden, so ist darauf hinzuweisen, ob es sich um eine Teil- oder Vollpassivierung der Verpflichtung handelt. Einzelangaben zur Ermittlung brauchen nicht gemacht zu werden. Es genügt, wenn etwa erklärt wird, daß die Rückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, gegebenenfalls unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, errechnet wurde. Ist eine Pensionsrückstellung nicht gebildet worden, obgleich Pensionsverpflichtungen (laufende Renten, Anwartschaften) bestehen, so ist nach überwiegender Ansicht kein Hinweis auf das Bestehen dieser Verpflichtung im Geschäftsbericht erforderlich"[4].

Diese Stellungnahme wurde nur teilweise vom IdW übernommen. "Bei Erläuterung von Pensionsrückstellungen sind An-

---

(1) Knoche, M., a.a.O., S. 26 f.
(2) a.a.O., S. 25.
(3) IdW, Fachgutachten NA 1/1967, a.a.O., S. 129.
(4) Arbeitsgruppen ..., a.a.O., S. 37 f.

gaben darüber erforderlich, ob der ausgewiesene Rückstellungsbetrag zur Deckung der Verpflichtungen gegenüber allen Anspruchsberechtigten ausreicht ... Wird dies verneint, so sind Angaben über das Deckungsverhältnis erforderlich"(1). Weshalb wird nicht einfach die "Angabe des Deckungsverhältnisses" gefordert? Wichtig ist auch das Wort "ausgewiesen"; wenn also nichts ausgewiesen wird, dann muß auch keine Erläuterung erfolgen.

Bei Adler/Düring/Schmaltz heißt es: "Hinsichtlich der Pensionsrückstellungen ... ist anzugeben, ob volle Deckung für die erteilten Pensionszusagen besteht (Problem etwaiger Fehlbeträge)"(2). - Auch hier bleibt der Negativschluß möglich: es ist nicht anzugeben, daß gar keine Deckung besteht. - Ebenso das WP-Handbuch: "Hinsichtlich der Pensionsrückstellungen ist z.B. anzugeben, ob volle Deckung für die erteilten Pensionszusagen besteht"(3). Auffällig ist auch, daß meistens die Frage nach dem Deckungsgrad zu einer alternativen Fragestellung umformuliert wird, wodurch die Informationsforderung an die Antwort, d.h. die Angabepflicht verringert wird.

Eine vollständige Angabe der Methode, wie sie nach dem Gesetz verlangt wird, erfordert aber stets die Angabe, in welcher Höhe die Rückstellungsbeträge die Beträge an Verpflichtungen nicht decken. Unter Methode kann hier gar nichts anderes verstanden werden als der gewählte Passivierungsumfang im Verhältnis zu dem Betrag der Verpflichtungen. Dasselbe gilt sinngemäß auch für die Berichtspflicht über die Aktivierung der Herstellungskosten und der immateriellen Wirtschaftsgüter.

---

(1) IdW, Fachgutachten NA 1/1967, a.a.O., S. 129.

(2) Adler/Düring/Schmaltz 1968, a.a.O., Tz. 41 zu § 160.

(3) Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 450.

g. Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen ist keine "Bewertungsmethode"

Die Information über außerplanmäßige Abschreibungen beim Anlagevermögen wird ausdrücklich unter der Berichts- und Bezifferungspflicht über "Änderungen" der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden vorgeschrieben (§ 160 (2) 4 und 5 AktG). Wäre diese besondere Nennung nicht erfolgt, wäre mit Sicherheit für außerplanmäßige Abschreibungen keine Berichterstattung verlangt worden. Denn Adler/Düring/Schmaltz zufolge ist eine Methode immer eine "planmäßige" Verfarensweise, weshalb über außerplanmäßige Abschreibungen nicht berichtet werden müßte, wenn der Gesetzgeber sie nicht "im Ergebnis einer Methodenänderung gleichgestellt" hätte(1). - "Methodisch" muß aber nicht notwendig "längerfristig geplant" bedeuten, sondern heißt allgemein "nach Regeln handelnd", die aber durchaus fallweise entwickelt werden können. - Andererseits lassen aber die Kommentatoren die außerplanmäßige Abschreibung doch als Methode gelten, wenn sie regelmäßig vorgenommen wird, so z.B. bei der regelmäßigen Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen(1). Die Folge dieser Interpretation ist, daß diese außerplanmäßigen Abschreibungen nicht mehr jährlich erörtert werden müssen, sondern nur noch alle vier Jahre und daß der bezifferungspflichtige Betrag nicht um diese Abschreibungen erhöht wird bzw. die Grenze der Bezifferungspflicht nicht erreicht wird, denn Zahlen müssen nach Ansicht der Wirtschaftsprüfer bei der Berichterstattung über die Bewertungsmethoden nicht angegeben werden, wie aus den oben angeführten Stellungnahmen hervorging.

Im Rahmen des Konzepts der Interpretation erscheint dieses Verfahren richtig, wenn auch die außerplanmäßige Abschreibung bei ihrer erstmaligen Bildung und wenn sie nicht mehr

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl. a.a.O., Tz. 46 zu § 160.

gebildet wird, als Änderung erfaßt werden müßte. Ersteres Erfordernis wird von Adler/Düring/Schmaltz nicht ausdrücklich herausgestellt. Wenn die Determination durch die Vorjahresangaben zur Bestimmung der Bewertung der Stichtagsbestände ausreicht, liegt keine Änderung vor.

h. Was sind "Einzelheiten" im Sinne von § 160 (2) 4 AktG?

Gemäß § 160 (2) 4 AktG sind die Änderungen außerplanmäßeger Abschreibungen zu "erörtern", wobei "Einzelheiten" nicht angegeben werden müssen.

WP Forster weist darauf hin, daß bei den Beratungen des Gesetzes im Rechtsausschuß "der Befürchtung Ausdruck gegeben worden war", daß aus dem Wort "erörtern" eine Verpflichtung hergeleitet werden könnte, z.B. im einzelnen über die Gründe von Sonderabschreibungen auf Anlagen oder Beteiligungen zu berichten. "Demgegenüber vertrat die Mehrheit die Auffassung, daß der Umfang der Erläuterungen sich nach den Umständen des Einzelfalles zu richten habe. Dennoch ist bei der Beratung im Plenum noch folgender zweiter Halbsatz angefügt worden: "dabei brauchen Einzelheiten nicht angegeben zu werden". Meines Erachtens ist die Vorschrift daher so zu verstehen, daß zwar bei den einzelnen Positionen auf einen wesentlichen Wechsel von Bewertungs- und Abschreibungsmethoden hingewiesen werden muß, daß aber die Gründe für den Wechsel sowie die betragsmäßige Auswirkung bei der einzelnen Bilanzposition nicht unbedingt angegeben zu werden brauchen (für die Bekanntgabe einer wesentlichen Auswirkung von Bewertungsänderungen auf das Bilanzergebnis sorgt § 160 Abs. 2 Satz 5)"[1].

Das Zustandekommen des Gesetzes wird hier nicht korrekt dargestellt. In der entscheidenden Bundestagssitzung be-

(1) Forster, K.H., a.a.O., S. 596.

gründete der Abgeordnete Seidl die Aufnahme dieses Zusatzes in das Gesetz mit möglichen Schädigungen zu weitgehender Publizität durch die Konkurrenz, insbesondere seitens ausländischer Unternehmen.

"Über das Wort 'erörtern' haben wir uns lange unterhalten. Wie Sie im Bericht lesen können, ist man davon ausgegangen, daß dieses Wort 'erörtern' nicht bedeuten soll, daß Einzelheiten angegeben werden sollen. In weiten Kreisen der Betroffenen ist aber die Vermutung und die Angst aufgetaucht, daß das 'Erörtern' doch so weit führen könnte, daß hier auch schädliche und der Gesellschaft erhebliche Nachteile bringende Angaben zu machen seien"(1).

Wenn also dem Zusatz ein Gehalt beigemessen werden soll, der über die Selbstverständlichkeit hinausgeht, daß überflüssige Details nicht angegeben werden müssen, dann doch wohl den, daß hiermit eine Klausel zum Schutz des Unternehmens vor "Schädigungen und Benachteiligungen oder Gefährdungen ihrer Interessen"(2) in das Gesetz aufgenommen werden sollte. Nun wird aber ausdrücklich bestimmt, daß die Schutzklausel für diese Passage des Gesetzes nicht anwendbar ist (§ 160 (4) AktG). Da sie für die Erörterungspflicht der Methodenänderungen und der außerplanmäßigen Abschreibungen nicht explizit wieder eingeführt wird, kann den Ausführungen Seidls auch keine rechtliche Bedeutung beigemessen werden. Es bleibt also dabei, daß hiermit nur vorgeschrieben wird, daß überflüssige Details nicht angegeben werden müssen. Die Angabe der Gründe außerplanmäßiger Abschreibungen kann aber nicht als überflüssiges Detail gewertet werden. Der Gesetzgeber fordert besondere Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung. Es handelt sich also

---

(1) Seidl, Diskussionsbeitrag in der 184. Sitzung des Deutschen Bundestages am 19.5.1965, in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 4. Wahlperiode, Stenographische Berichte, Bd. 58, Bonn 1965, S. 9207 ff.: S. 9255 f.

(2) Schlegelberger/Quassowski, a.a.O., Anm. 20 zu § 128.

neben der Angabe der Beträge um die wichtigste Informationsforderung nach dieser Vorschrift.

Die Angabe der Gründe außerplanmäßiger Abschreibungen erscheint einmal deswegen erforderlich, weil sie ganz erhebliche Aufschlüsse darüber geben können, inwiefern es sich bei Änderungen der Determination der Bewertung um die Bildung oder Auflösung stiller Reserven handelt. Andererseits erscheint sie auch deswegen sinnvoll, weil hiermit eine gewisse Kontrollmöglichkeit der von der Geschäftsführung vorgenommenen Bewertung eröffnet wird. Diese könnte sogar ausreichen, Rechtsschritte einzuleiten, wenn hier Gründe angegeben werden, aus denen Wirtschaftsprüfer gelegentlich Wertänderungen für zulässig halten, so z.B., wenn WP Petersen Abschreibungen wegen fehlender Rentabilität "oder künftig befürchteter fehlender Rentabilität" für zulässig erklärt(1) oder wenn Adler/Düring/Schmaltz die Änderung der geschätzten Nutzungsdauer für zulässig halten, wenn die Gesellschaft die gewählte Abschreibungsmethode "nicht durchhalten kann", weil dann keine angemessene Dividende ausgeschüttet werden könne(2), um nur zwei krasse Beispiele zu nennen. Bei einer Publizitätspflicht dieser Gründe würde die Sorgfalt in der Wahl der Gründe zunehmen und manche Änderungen der Bewertung würden überhaupt unterbleiben.

Diese von Forster entwickelte Einschränkung der Berichtspflicht wird von den Leitkommentaren von Adler/Düring/Schmaltz(3) und dem Wirtschaftsprüfer-Handbuch(4) übernommen. Ebenso von den Arbeitsgruppen des IdW auf den Tagungen 1965/66(5). Das IdW fordert dagegen die Angabe des "Anlasses"(5), ohne jedoch zu präzisieren, was hierunter

---

(1) Petersen, H., a.a.O., S. 251.

(2) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl. a.a.O., Tz. 60 zu § 154.

(3) a.a.O., Tz. 45 zu § 160.

(4) Forster, K.H., Bartke, G., Weirich, S., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 452.

(5) Arbeitsgruppen ..., a.a.O., S. 36.

zu verstehen ist. Weshalb diese Abweichung vom gängigen Sprachgebrauch, wenn nicht auch etwas anderes gemeint ist als die Angabe des Grundes? - WP Knoche verlangt die Angabe, daß ein niedrigerer Wert gemäß § 154 Abs. 2 Nr. 1 angesetzt wurde(1) - worin keine Angabe des Grundes gesehen werden kann, sondern nur eine Angabe der Gesetzesgrundlage. Im übrigen verlangt er allerdings die Angabe der Gründe eines Methodenwechsels(2). Hiergegen wendet sich WP Niehus, der erklärt, daß man Knoche "in dieser Allgemeinheit nicht folgen" könne. Er offeriert eine etymologische Gesetzesinterpretation. "U.E. ist das Wort 'erörtern' nicht so zu verstehen, als ob der Gesetzgeber hier nach den Motiven der Änderung gefragt hätte. Erörtern heißt lediglich 'schildern', 'dartun'."(3). Nur WP Petersen fordert die Angabe der Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen, "um erkennbar zu machen, daß es sich um die Berücksichtigung von voraussichtlich dauernden Wertminderungen handelt"(4).

6. Ergebnis

WP Forster hatte in seiner einleitend zitierten Analyse der neuen aktienrechtlichen Vorschriften erklärt, daß das Schicksal der Reform sich an der Einstellung entscheidet, die die Beteiligten zu den Erläuterungspflichten einnehmen.

Die Reform muß nach der Einstellung, die die Wirtschaftsprüfer zu den Berichtspflichten bezogen haben, als gescheitert angesehen werden.

---

(1) Knoche, M., a.a.O., S. 34.

(2) a.a.O., S. 20.

(3) Niehus, R.J., Buchbesprechung Knoche, WPg 1968, S. 641 f.: S. 642.

(4) Petersen, H., a.a.O., S. 254.

Die grundlegende Definition, die des unbestimmten Rechtsbegriffs der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden, wurde so vorgenommen, daß das Ziel der Reform, die Aufdeckung der stillen Reserven[1], nicht erreicht werden kann.

Man könnte hier noch einwenden, es sei niemand auf den Gedanken gekommen, diesen unbestimmten Rechtsbegriff dem Gesetzeszweck entsprechend auszulegen. Dies kann aber zur Rechtfertigung der sonstigen Einschränkungen des Informationsgehalts der Berichterstattung nicht angeführt werden. Sie widersprechen dem Gesetz. Wenn vorgeschrieben wird, daß vollständig über die Bewertungsmethoden berichtet werden soll, dann kann nicht auf Zahlenangaben verzichtet werden. Daß der Ausweis eines Saldos der betragsmäßigen Auswirkung von Änderungen der Bewertungsmethoden vorgeschrieben ist, hat nichts mit der sonstigen Berichtspflicht zu tun und kann nicht deren Einschränkung rechtfertigen. Daß über Einzelheiten nicht berichtet werden muß, kann nicht dazu berechtigen, den Interessenten die wichtigsten Informationen vorzuenthalten. Daß mit der Berichterstattung in gewissem Umfang bilanzpolitische Maßnahmen offengelegt werden, kann nicht die Einschränkung rechtfertigen, daß über zwingend vorgeschriebene Wertansätze nicht berichtet werden muß, wo nach dem Gesetz mehrere Determinationsmöglichkeiten gegeben sind.

Wie weitgehend die Aktienrechtsreform mit dieser Gesetzesauslegung ihr Ziel verfehlt hat, beschreibt WP Pougin, der folgendes Resümee seiner Ausführungen zur Bilanzpolitik nach neuem Aktienrecht zieht: "Wir haben Bilanzpolitik dargestellt als die Ausübung der Wahlrechte der Rechnungslegung und haben diese unterschieden in Bilanzierungs-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte. Dabei haben wir er-

---

(1) Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages (12. Ausschuß, 4. Wahlperiode), Drucksache IV/171, zit. nach Kropff, B., Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S. 239 f.

kannt, daß auch das neue Aktiengesetz der Unternehmensleitung noch ein ansehnliches Instrumentarium bilanzpolitischer Möglichkeiten in die Hand gibt. Wird dieses Instrument geschickt genutzt, so lassen sich die Vermögens- und Ertragslage, die Liquidität und Finanzierung, die Dividenden- und Reservepolitik - einschließlich der Bildung offener Rücklagen nach § 58 - , ja das Image eines Unternehmens schlechthin dynamisch gestalten"(1).

Bei WP Gail findet sich folgende Begriffsbestimmung der stillen Reserven nach neuem Aktienrecht: "Im Gegensatz zu den offenen Reserven (Rücklage) sind die stillen Reserven nicht ohne weiteres aus den Bilanzen zu erkennen. Der außenstehende Bilanzleser kann sich nur durch eingehende Bilanzanalysen und unter Zuhilfenahme der Gewinn- und Verlustrechnungen sowie der Geschäftsberichte ein Urteil über das Vorhandensein von stillen Reserven bilden, ohne jedoch auch nur annähernd ihre Höhe zu erkennen"(2).

7. Die Praxis der Berichterstattung

Die Einschränkungen, die in der Literatur vertreten werden, wurden von der Praxis noch bei weitem überboten. Nach einer Untersuchung der Berichterstattung von 100 Aktiengesellschaften für das Jahr 1970 kam Castan(3) zu dem Ergebnis,

- daß in 30 % der Fälle die Berichterstattung über planmäßige Abschreibungen unzureichend war. In 63 % der

---

(1) Pougin, E., Bilanzpolitik, in: Bilanzpolitik und Bilanztaktik, Hrsg.: Jacob, H., Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 10, S. 5 ff.: S. 26.

(2) Gail, W., Stille Reserven, Unterbewertung und Sonderprüfung, Herne Berlin 1969, S. 19.

(3) Castan, E., Die Erläuterungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Aktiengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967, DB 1969, S. 269 ff. und S. 315 ff.: S. 270.

Fälle wurde nur auf die Ausnutzung der steuerlichen Höchstsätze hingewiesen[1],

- daß in 53 % der Fälle keine oder eine mangelhafte Berichterstattung über die Abschreibungen auf Zugänge des Anlagevermögens erfolgte[2],
- daß in 9 Fällen keine Hinweise auf außerplanmäßige Abschreibungen erfolgten, in 12 Fällen die "Arten" der außerplanmäßigen Abschreibungen genannt wurden ohne Betragsangabe und in den restlichen Fällen die Beträge und die "Rechtsgrundlagen" angegeben wurden[3],
- daß bei der Berichterstattung über die Bewertung des Umlaufvermögens keine Hinweise auf steuerlich bedingte Sonderabschreibungen gegeben wurden, in 36 % der Fälle die unterstellte Verbrauchsfolge bei den Vorräten nicht genannt wurde und nur in einem Fall der prozentuale Anteil unterschiedlich bewerteter Vermögensgegenstände genannt wurde[4],
- daß in 15 von 92 Fällen keine Erläuterung der aktivierten Herstellungskosten erfolgte und im übrigen die Erläuterungen in nur etwas mehr als der Hälfte der Fälle ausreichend war. Auch hier wurde in 41 von 92 Fällen auf die steuerliche Handhabung verwiesen[5],
- daß in 20 % der Fälle nicht oder nicht ausreichend über die Höhe der nicht passivierten Pensionsrückstellungen berichtet wurde[6],
- daß nur in 22 % der Fälle ein Unterschiedsbetrag aus Bewertungsänderungen ausgewiesen wurde[7].

---

(1) Casten, E., a.a.O., S. 271.
(2) a.a.O., S. 271.
(3) a.a.O., S. 272.
(4) a.a.O., S. 315.
(5) a.a.O., S. 316.
(6) a.a.O., S. 316.
(7) a.a.O., S. 317.

Castan legte seiner Untersuchung überwiegend die von den Wirtschaftsprüfern selbst, insbesondere von Adler/Düring/Schmaltz vertretenen Normen zugrunde. Testateinschränkungen sind in den geprüften Fällen offenbar nicht vorgekommen, da sie von Castan sicher erwähnt worden wären. Er bemerkt zu dem Ergebnis: "Setzt sich die gezeigte Tendenz zur Abschwächung oder Ignorierung der neuen Publizitätsvorschriften fort, dann gerät die Aktienrechtsreform insoweit in Gefahr, ihr Ziel zu verfehlen"(1).

III. Die Prüfung des Abhängigkeitsberichts

1. Die gesteigerte Verantwortung des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichts

Bei der letzten Aktienrechtsreform sollte dem Berufsstand die Prüfung des Abhängigkeitsberichts übertragen werden. Damit wurde dem Wirtschaftsprüfer eine Funktion zugewiesen, bei der er weitergehend in den Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Unternehmung eingeschaltet wird, als dies bei der Mehrzahl der mit der Abschlußprüfung verbundenen Funktionen der Fall ist. Er hat nicht nur die Richtigkeit von Informationen zu bescheinigen, die Dritte für die Ausübung einer Kontrolle (oder für die Begründung von Entscheidungen) benötigen, sondern er ist hier vollinhaltlich Träger einer Kontrollfunktion: er hat zu testieren, ob bei Vorliegen eines Abhängigkeitsverhältnisses Vermögensverschiebungen von der abhängigen zur herrschenden Unternehmung stattgefunden haben oder nicht. Nur die Sanktion bleibt in der Kompetenz der Interessenten des Testats, das der Aufsichtsrat in seinem Bericht an die Hauptversammlung aufzunehmen hat (§ 314 (2) i.V.m. § 171 (2) AktG).

---

(1) Casten, E., a.a.O., S. 318.

2. Die Bereitschaft der Berufsangehörigen zur Übernahme des gesetzlichen Auftrages

Wie nahmen die Wirtschaftsprüfer diesen zusätzlichen gesetzlichen Auftrag und die damit verbundene Funktionsausweitung auf?

In den Vorschlägen, die die Wirtschaftsprüfer zur Aktienrechtsreform unterbreiteten, wurde der Abhängigkeitsbericht mit keinem Wort erwähnt. WP Semler berichtet, der Ausschuß für Konzernfragen im IdW habe die Prüfbarkeit verneint(1). Semler selbst bejaht zwar auf der Fachtagung des IdW 1959 die Prüfbarkeit, hat aber gegen die Übertragung dieser Kontrollfunktion auf den Wirtschaftsprüfer "grundsätzlich Bedenken. Damit würde dem Abschlußprüfer eine Aufgabe zugewiesen, zu der er nach der Verfassung der Aktiengesellschaft nicht berufen ist. Es ist nicht Sache des Abschlußprüfers, die Rechtmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen"(2). Dagegen wendet Geßler vom Justizministerium in einem Diskussionsbeitrag ein, daß die Wirtschaftsprüfer schon nach dem geltenden Recht prüfen müßten, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, was praktisch die gleiche Aufgabe sei(3). Er wäre dankbar für eine Stellungnahme des IdW zu dem Fragenkomplex. WP Elmendorff antwortete: "Herr Dr. Geßler, Sie haben zwei Fragen an uns Wirtschaftsprüfer gerichtet, die Sie selbst zu den schwierigsten des Konzernrechts zählen. Unter solchen Umständen werden Sie verstehen, daß auf sie an dieser Stelle weder eine vorläufige noch gar eine abschließende Antwort gegeben werden kann. Ich sichere Ihnen jedoch zu, daß wir diese beiden Fragen in unserem Kreis sehr genau und ge-

---

(1) Semler, J. jr., Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers nach dem Entwurf eines Konzernrechts, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Berichte von der Fachtagung des IdW 1959, Düsseldorf 1960, S. 49 ff.: S. 71.

(2) a.a.O., S. 70.

(3) Geßler, E., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers nach dem Entwurf eines Konzernrechts, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, a.a.O., S. 82 ff. : S. 83.

wissenhaft überlegen werden. Es wird sich dann ergeben, ob wir gegenüber unserer früheren Meinung zu einer anderen und vielleicht besseren Auffassung kommen können"(1).

Die Wirtschaftsprüfer kamen aber zu keiner anderen und besseren Auffassung. WP Semler revidiert zwar seine Meinung, daß eine solche Prüfung nicht in den Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüfers paßt. Es handele sich nicht um eine Begutachtung der Geschäftsführung - die er ablehnt -, sondern um eine "Nachprüfung objektiver Umstände", somit um "keine dem Wirtschaftsprüfer artfremde Tätigkeit". Doch sieht er Schwierigkeiten darin, "daß der Abschlußprüfer von sich aus alle für die Beurteilung der Angemessenheit notwendigen Feststellungen selbst zu treffen hat"(2). Es geht ihm also offenbar darum, den Wirtschaftsprüfer nicht damit zu belasten, selbständig Kontrollergebnisse zu liefern, statt nur den Testatinteressenten die Richtigkeit von Daten zu bescheinigen, aus denen diese selbst das Kontrollergebnis, das Urteil, zu entwickeln hätten. Der Änderungsvorschlag, den WP Semler anschließend macht, zielt jedoch in eine andere Richtung. "Der Abschlußprüfer hat die Richtigkeit aller tatsächlichen Angaben zu prüfen und darzulegen, ob nach seiner Auffassung in einem der Fälle Leistung und Gegenleistung in keinem durch vernünftige kaufmännische Überlegung mehr vertretbaren Verhältnis zueinander stehen, oder ob bei einem der aufgeführten Fälle Umstände für eine wesentlich andere Beurteilung als durch den Vorstand sprechen"(2). - Die Einschränkung besteht darin, daß auf die subjektive Auffassung des Wirtschaftsprüfers abgestellt werden soll und daß die Klausel "nach vernünftigen kaufmännischen Überlegungen" eingefügt werden soll - unbestimmte Ein-

---

(1) Elmendorff, W., Diskussionsbeitrag zum selben Thema, a.a.O., S. 84.

(2) Semler, J. jr., Das Recht der verbundenen Unternehmen nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, WPg 1960, S. 485 ff., S. 514 ff., S. 552 ff.: S. 555.

schränkungen also, die nicht den Prüfungsgegenstand betreffen - den er ja seinem Einwand zufolge hätte korrigieren müssen - , sondern den Ermessensspielraum des Prüfers.

WP Schwarz hält zwar den Einwand, daß der Berufsstand durch die Prüfung des Abhängigkeitsberichts mit einer "wesensfremden Aufgabe" belastet werde, für unbegründet, doch sei der Wirtschaftsprüfer mit der von ihm verlangten Feststellung, daß die Leistung der Gesellschaft nicht unangemessen hoch war und daß die Nachteile durch Vorteile ausgeglichen worden sind, "überfordert", weil es keine eindeutigen Maßstäbe für eine solche Beurteilung gebe und weil die erforderlichen Prüfungen sehr zeitraubend seien. "Der Bestätigungsvermerk, wie er im RE vorgeschrieben wird, ist für den WP-Beruf untragbar; u.E. sollte ein negativer Bestätigungsvermerk etwa des Inhalts genügen, daß die vorgenommene Prüfung zu keinen wesentlichen Feststellungen geführt hat, die Einwendungen gegen den Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmungen erforderlich machen"(1). - Unverständlich ist - abgesehen von der Beschränkung auf "wesentliche" Beanstandungen - worin der Unterschied zu dem vorgesehenen Positiv-Testat liegen soll. - Ist es der Umstand, daß in dem Positiv-Testat der Prüfungsgegenstand benannt wird, den die Wirtschaftsprüfer fürchten?

Auch WP Karoli hält den Abschlußprüfer mit der Prüfung für überfordert, wobei er die Überforderung jedoch anders als die übrigen Wirtschaftsprüfer in erster Linie darin sieht, daß das Gesetz auslegungsbedürftig ist - und die Auslegung dem Wirtschaftsprüfer nicht zugemutet werden könne: "M.E. ist hier eine Überforderung des Wirtschaftsprüfers vom

---

(1) Schwarz, M., Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Bericht über die Fachtagung des IdW 1964, Düsseldorf 1964, S. 31 ff.: S. 41.

Gesetz her nicht ausgeschlossen. Bereits bei der Erörterung der bewertungsrechtlichen Vorschriften wurde bemerkt, daß der Wirtschaftsprüfer zur Erfüllung seiner Aufgaben auf klare und abgrenzbare Bestimmungen angewiesen ist. Dieser Forderung trägt die oben zitierte Fassung des RE jedoch nicht genügend Rechnung". Statt jedoch in konsequenter Verfolgung dieses Gedankens eine gesetzliche Klarstellung zu verlangen, wann eine Benachteiligung vorliegt und angemessen ausgeglichen wurde, fordert er im Anschluß an WP Schwarz, "daß sich der Gesetzgeber diesbezüglich mit einem negativen Testat begnügen sollte, etwa des Inhalts, daß die vorgenommene Prüfung zu keinen wesentlichen Feststellungen geführt hat, die Einwendungen gegen den Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen erforderlich machen"(1).

Nach der Verabschiedung des Gesetzes weist WP Forster erneut auf die Problematik und die Schwierigkeiten hin, die die Prüfung für den Abschlußprüfer mit sich bringe, ohne diese aber zu nennen. "Im übrigen sei nochmals darauf hingewiesen, daß sich unser Berufsstand von Anfang an gegen die Übernahme dieser Prüfung gewehrt hat, da er sich durch die ihm im Rahmen der Prüfung übertragenen Aufgaben überfordert fühlt"(2). Das klingt bereits wie eine Rechtfertigung für kommende Insuffizienzen.

WP Meier kommt in einem Referat auf der Fachtagung des IdW 1966 zu folgendem Ergebnis: "Die Vorschriften des Aktiengesetzes über den Abhängigkeitsbericht sind zwar gedanklich konsequent, aber zum Teil nur schwer realisierbar. Auf diese Schwierigkeiten hat der WP-Beruf schon frühzeitig hingewiesen. Es liegt also gewiß nicht an mangelnden Fähigkeiten der Wirtschaftsprüfer oder an ihrer

---

(1) Karoli, R., Die Stellung des Abschlußprüfers nach künftigem Aktienrecht, WPg 1964, S. 394 ff.: S. 396.

(2) Forster, K.H., a.a.O., WPg 1965, S. 604.

fehlenden Bereitschaft, Entscheidungen zu treffen und Verantwortung zu tragen, wenn auch heute noch aus dem WP-Beruf bedenkliche und pessimistische Äußerungen gegenüber der neuen Aufgabe laut werden. Gleichwohl wird sich der Beruf darum bemühen - und das erscheint mir selbstverständlich - , dem Gesetz nach Kräften gerecht zu werden"(1).

Nach dieser Stellungnahme zog Geßler, einer der Initiatoren des Gesetzes, seinen Diskussionsbeitrag zurück und verließ die Tagung(2).

Regierungsdirektor Kropff vom Bundesjustizministerium bemerkte auf der Fachtagung, er habe "nicht ohne Sorge vor allem aus dem Referat von Herrn Professor Meier ein gewisses Unbehagen über diese neue Aufgabe des Abschlußprüfers herausgehört"(3). Er stellt die Frage, ob die Sorgen, die aus dem Kreise der Wirtschaftsprüfer bekannt geworden sind "nicht doch nicht nur auf den fachlichen Schwierigkeiten dieser Prüfung beruhen, sondern auch auf der Erwägung, daß durch diese Prüfung häufiger, als es bisher der Fall war, ein Gegensatz zur Verwaltung auftreten kann, an deren Vertrauen dem Prüfer selbstverständlich gelegen sein muß"(4).

WP Elmendorff erwidert hierauf, daß die Sorge vor Interessenkollisionen nicht der Kern des Problems sei. Es sei vielmehr zu befürchten, daß hier ähnliches geschieht wie bei der Jahresabschlußprüfung, wo gefragt wurde, was denn der Bestätigungsvermerk überhaupt noch wert sei. "Sie wis-

---

(1) Meier, A., Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 83 ff.: S. 91.

(2) Ringleb, G., Der Wirtschaftsprüfer als Treuhänder der Aktionäre, HBl. vom 7.10.1966.

(3) Kropff, B., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 127 ff.: S. 128.

(4) a.a.O., S. 130.

sen alle, daß wir nicht dazu da sind, zu bestätigen, ob die Bilanzen gut oder schlecht sind; wir haben zu bestätigen, ob sie richtig oder falsch sind. Das ist unsere Aufgabe. Eine breite Öffentlichkeit und auch erste Sachverständige vertreten die Auffassung, wenn der Abschlußprüfer eine Bilanz bestätigt hat, habe er auch bereits die Gesundheit, die Intaktheit eines Unternehmens bestätigt.

"Die Gefahr besteht nun, daß solche Mißverständnisse zum Schaden des Ansehens unseres Berufes bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichts in noch viel stärkerem Umfange auftreten. Worüber haben wir denn zu entscheiden? Wir sollen ein Urteil über Maßnahmen der Geschäftspolitik abgeben, die mit den bei vielen Geschäftsvorfällen anzutreffenden Risiken und Wagnissen behaftet sind. Das ist für einen Unternehmer, für einen Vorstand und für einen Aufsichtsrat das tägliche Brot. Er nimmt die guten Seiten in Kauf - kann sie vereinnahmen - und muß das Risiko einer schlechten Entscheidung tragen. Wie ist es aber bei dem Prüfer eines Abhängigkeitsberichtes? Über die guten Verträge wird nicht gesprochen. Aber wenn sich nach Jahren herausstellt, daß sich eine unternehmerische Entscheidung nachteilig auswirkt, die nach dem Urteil eines Abschlußprüfers im Zeitpunkt des Abschlusses eines Vertrages angemessen und richtig war, dann wird die Frage laut werden: Was ist denn die Prüfung eines Abhängigkeitsberichtes durch einen Wirtschaftsprüfer überhaupt wert?"(1)

Nun ist es sicherlich ein Mißverständnis, in dem Testat zum Jahresabschluß eine Bestätigung der Gesundheit und Intaktheit zu sehen. Andererseits ist das Testat nicht nur ein Urteil über die Richtigkeit, denn der Wirtschaftsprüfer hat das Qualitätsurteil zu fällen, ob der Jahresab-

---

(1) Elmendorff, W., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 131 ff.: S. 131.

schluß einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt. Das "Mißverständnis" der Bilanzleser besteht hier darin, zu erwarten, daß der Wirtschaftsprüfer dem Gesetz entsprechend testiert.

Damit das zweite von Elmendorff erwartete Mißverständnis nicht entstehen kann, hat der Gesetzgeber in § 313 AktG den Zusatz eingefügt, daß für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung der Informationsstand zum Dispositionszeitpunkt relevant ist, obwohl das auch aus dem Sinn der Regelung herzuleiten ist. Der Gesetzgeber hat hier sein möglichstes getan, um Mißverständnisse auszuschließen. Anders Elmendorff, der behauptet, hier wäre ein "Urteil über die Geschäftspolitik" abzugeben, wo doch nur zu prüfen ist, ob keine Vermögensverschiebung vorliegt, bzw. ob bei langfristigen Verträgen angemessene Entgelte ausbedungen wurden, nicht aber, wie Elmendorff unterstellt, daß auch die Richtigkeit dieser Entscheidungen zu prüfen ist.

Sicher hat Kropff recht mit seinem Verdacht, daß solche Argumente nur Scheinargumente sind und der entscheidende Ablehnungsgrund nicht genannt wird. Geßlers Einwand gegen die Ablehnung, daß die Wirtschaftsprüfer fast dieselbe Prüfung schon im Rahmen der Jahresabschlußprüfung durchzuführen haben, nämlich die Prüfung der verdeckten Gewinnausschüttung, ist berechtigt. Grundsätzlich andere Probleme bestehen auch hier nicht. Insbesondere entsprechen aber die Änderungswünsche zu dem Gesetzentwurf nie den jeweils zuvor gemachten Einwendungen. Die Wirtschaftsprüfer haben diesen zusätzlichen Auftrag abgelehnt, um sich nicht in Interessengegensätze mit den Unternehmungsleitungen bzw. den hinter ihnen stehenden Majoritäten zu bringen.

Andererseits haben die Wirtschaftsprüfer diese Argumente aus ihrer Berufsauffassung entwickelt, so daß sie auch als repräsentativ für diese Berufsauffassung angesehen werden

können. Es ergibt sich danach das Bild eines Wirtschaftsprüfers, das durch folgende Merkmale gekennzeichnet ist:

a) Der Wirtschaftsprüfer sieht in der Geschäftsführungsprüfung eine "artfremde" Tätigkeit. Er kann selbst spezifizierte Geschäftsführungsdispositionen nicht vollinhaltlich von sich aus kontrollieren, sondern muß das Urteil Dritten überlassen und will nur die Richtigkeit der für diese Kontrolle benötigten Daten bescheinigen.

b) Er fühlt sich mit der Aufgabe überfordert, nur der Zielsetzung nach bestimmte Rechtsnormen den Intentionen des Gesetzgebers entsprechend anzuwenden. Nur wenn ihm eindeutige Maßstäbe gesetzlich vorgegeben werden, ist er zur Übernahme der Prüfung bereit.

c) Er sieht in der Irrtumsmöglichkeit des Prüfers einerseits und in der Möglichkeit von Fehlinterpretationen des Testatinhalts durch die Interessenten andererseits hinreichende Gründe, Funktionen gar nicht erst zu übernehmen.

3. Die Entwicklung von Prüfungsnormen zur Kontrolle der Vermögensverschiebungen

Die Prüfung des Abhängigkeitsberichts wurde dem Berufsstand trotz seiner ablehnenden Haltung übertragen. Wie machte sich diese Einstellung des Prüfers bei der Ausgestaltung der Prüfungsnormen bemerkbar? WP Meier hatte zugesichert, daß der Berufsstand sich bemühen wird, trotz der Schwierigkeiten dem Gesetz nach Kräften gerecht zu werden.

a. Die Klärung des inkriminierten Sachverhalts

Um eine Kontrolle der Vermögensverschiebungen durchführen zu können, muß sich ein Prüfer eine Übersicht verschaffen, auf welchen Wegen Vermögensverschiebungen überhaupt möglich

sind. Haben die Wirtschaftsprüfer eine solche Typologie entwickelt?

Das IdW nennt als "Maßnahmen", die nach § 312 AktG im Abhängigkeitsbericht darzustellen sind: "Änderungen in der Produktion, Investitionen, Finanzierungsmaßnahmen, Stillegung von Betriebsteilen, Abstimmung im Ein- oder Verkauf, Konzentration auf eine bestimmte Forschung, Kündigung oder Revision eines Vertrages"(1). Im Wirtschaftsprüfer-Handbuch wird von Maßnahmen gesprochen, die die Produktion, den Vertrieb, die Finanzierung, die Organisation und die Investition berühren(2). Adler/Düring/Schmaltz differenzieren die Punkte geringfügig, ohne jedoch wesentlich von der Aufzählung abzuweichen(3). Bei der Definition der Benachteiligung finden sich auch keine weitergehenden Klärungen. Diese Typologie folgt im wesentlichen der in der Betriebswirtschaftslehre üblichen Typologie von Entscheidungsbereichen, wobei nicht spezifiziert wird, worin die Benachteiligung besteht. Eine Typologie von Vermögensverschiebungen kann hierin nicht gesehen werden.

Im Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz wird ein von Würdinger gebildetes Beispiel aufgegriffen, das den Einblick in die Formen der Vermögensverschiebungen etwas vertieft: "Das herrschende Unternehmen veranlaßt die abhängige Gesellschaft zur Aufnahme einer Produktion, die nach sorgfältiger Untersuchung Erfolg verspricht: durch eine unvorhersehbare Strukturänderung des Marktes tritt das Gegenteil ein." Besteht hier eine Ausgleichspflicht? Die Kommentatoren verneinen: "Die Berücksichtigung aller Umstände bei

---

(1) IdW, Stellungnahme NA 6/1966, Zum Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG 1965), WPg 1966, S. 678 f.: S. 679.

(2) Meier, A., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O. S. 649.

(3) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 35 zu § 312.

Durchführung der Maßnahme hätte auch einen objektiven unabhängigen Betrachter nicht anders handeln lassen"[1]. In dem Fall wurde ausdrücklich unterstellt, daß es sich um eine unvorhergesehene Marktänderung handelt und daß vorher sorgfältige Untersuchungen angestellt wurden. Damit wird gerade das wichtigste Problem ausgeschlossen, nämlich, daß normalerweise ganz erhebliche Risiken mit solchen Geschäften übernommen werden. Im Zusammenhang mit der Erörterung der Berichtspflicht über langfristige Verträge wird der Hinweis gegeben, daß nur solche Risiken übernommen werden dürfen, die ein unabhängiges Unternehmen auch übernommen hätte[2]. Ein solcher Hinweis fehlt hier.

Die Gefahr der Risikoüberlastung erscheint aber auch nicht so gravierend, wird doch das herrschende Unternehmen hiervon ebenso betroffen wie die zu schützende Aktionärsminderheit. Daß sie ebenso betroffen wird, ist aber keineswegs selbstverständlich und läßt sich durchaus beeinflussen, d.h. das Risiko kann einseitig der abhängigen Unternehmung angelastet werden. Diese Form der Vermögensverschiebung wird aber kaum beachtet. Nur auf den Arbeitstagungen des IdW 1965/66 wurde sie einmal angesprochen. Es wurde eine Ausgleichspflicht für Nachteile aus langfristigen Verträgen gefordert, wenn das Marktrisiko von dem abhängigen Unternehmen übernommen wird[3]. Dies ist aber der einzige Hinweis auf solche Vermögensverschiebungen, wo sich doch hier eine Vielzahl von Möglichkeiten anbietet. Um nur einmal das Beispiel von Würdinger in dieser Richtung auszubauen: das herrschende Unternehmen veranlaßt die abhän-

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., Tz. 27 zu § 311.

(2) a.a.O., Tz. 41 zu § 312.

(3) Arbeitsgruppen des IdW auf den Arbeitstagungen des IdW 1965/66 unter der Leitung von Goerdeler, R., Meier, A., Zilias, M., Zülch, W., Abhängigkeitsbericht nach neuem Aktienrecht, in: Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, a.a.O., S. 61 ff.: S. 73.

gige Gesellschaft zur Entwicklung eines Senkrechtstarters, der auch Absatzchancen hat, soweit man das bei Neuentwicklungen überhaupt sagen kann. Die abhängige Gesellschaft führt die ersten und teuersten Entwicklungsarbeiten allein durch, nach deren Abschluß sich aber herausstellt, daß keinerlei Bedarf nach Senkrechtstartern besteht.

Aus diesem Beispiel wird deutlich, welches Ausmaß Vermögensverschiebungen auf diesen Wegen annehmen können, und daß das Konkursrisiko hierin durchaus eingeschlossen ist. Besteht keine Ausgleichspflicht für die Verluste aus den verlagerten Risiken, so ist es denkbar, daß das herrschende Unternehmen ihre riskantesten Projekte auf das abhängige Unternehmen verlagert.

Außer dem Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen den Gesellschaften ist noch eine Vielzahl von Komplementär- und Konkurrenzbeziehungen zwischen den Gesellschaften denkbar, die sich für Vermögensverschiebungen nutzen lassen. Von WP Meier werden Produktions- und Gebietsabsprachen erwähnt[1]. Es genügt doch unter Umständen eine geringfügige Preiserhöhung oder eine Verminderung der Werbung seitens der abhängigen Gesellschaft, um eine erhebliche Verschiebung des Absatzes auszulösen. Das wird nicht erwähnt. Von Adler/Düring/Schmaltz wird nur ganz allgemein erwähnt, daß auch eine Schmälerung der Ertragsaussichten als Nachteil im Sinne des Gesetzes angesehen werden könne[2]. Solche allgemeinen Hinweise sind für die Prüfungspraxis unzureichend. Insgesamt muß deshalb festgestellt werden, daß die Wirtschaftsprüfer fünf Jahre nach Einführung der neuen Pflichtprüfung noch keine vollständige Liste der möglichen Formen von Vermögensverschiebungen entwickelt haben, die sie prüfen sollen.

---

(1) Meier, A., in: WP-Handbuch, a.a.O., S. 651.

(2) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 27 zu § 311.

b. Die Entwicklung von Kriterien für eine "Benachteiligung" der abhängigen Gesellschaft

Der Begriff des ausgleichspflichtigen Nachteils wird im Gesetz nicht definiert. Welche Kriterien haben die Wirtschaftsprüfer für die Ermittlung der Benachteiligung und der Angemessenheit des Ausgleichs entwickelt?

Das IdW beschränkte seine Stellungnahme zu der Angemessenheitsbeurteilung auf den Satz: "Als Maßstab für das Vorliegen eines Nachteils kann das Vorgehen einer unabhängigen Gesellschaft bei gleichliegenden Verhältnissen beigezogen werden"(1). Nicht einmal die Verpflichtung, dieses Kriterium zugrunde zu legen, kann hieraus gefolgert werden, denn es wird nur gesagt, diese Hypothese "kann" zugrunde gelegt werden. Das unverbindliche "kann" wird auch in das Wirtschaftsprüfer-Handbuch übernommen(2). Lediglich bei Adler/Düring/Schmaltz findet sich die eindeutige Klarstellung, die sich auch unmittelbar aus § 317 AktG ergibt, daß als Maßstab die Dispositionen des Geschäftsleiters einer unabhängigen Gesellschaft zugrunde zu legen sind(3).

Übereinstimmung herrscht darüber, daß bei Existenz von Marktpreisen diese als Maßstab für die Angemessenheitsbeurteilung zu wählen sind. Oft wird aber nicht geklärt, ob und wie Faktoren zu berücksichtigen sind, die die Vergleichbarkeit beeinträchtigen. WP Meier zufolge ist zu berücksichtigen, ob der Preis an einem "ausgeglichenen oder unausgeglichenen Markt" zustande gekommen sei ("Man braucht hier nur die Stichworte Marktenge, Käufermarkt, Verkäufermarkt zu nennen, um anzudeuten, daß ein tatsächlich auf dem Markt zustande gekommener Preis als Beurteilungsmaßstab recht problematisch sein kann") und, daß es

---

(1) IdW, Stellungnahme NA 6/1966, a.a.O., S. 679.

(2) Meier, A., in: WP-Handbuch 1968, a.a.O., S. 651.

(3) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 27 zu § 311.

oft keinen einheitlichen Marktpreis gebe ("Manchmal schneidet der kleine, manchmal der große Lieferant oder Abnehmer besser ab, ohne daß das sachlich begründet sein muß, weil langjährige und persönliche Verbindung, kurz- oder langfristige Zielsetzungen, irrationale und rationale Gesichtspunkte u. dgl. m. mitspielen")[1]. Wie diesen Umständen Rechnung getragen werden kann, gibt er nicht an. Er will damit nur "feststellen, daß der auf den ersten Anblick hin so zweckmäßig erscheinende Beurteilungsmaßstab Marktpreis zwar in der Regel brauchbar, aber doch vielfach recht problematisch ist"[2]. In seinen Ausführungen im Wirtschaftsprüfer-Handbuch geht Meier auf diese Probleme überhaupt nicht mehr ein.

Die Wirtschaftsprüfer auf den Arbeitstagungen des IdW waren der Ansicht, der Marktpreis könne "nicht ohne weiteres" als Wertmaßstab herangezogen werden. "Beispielsweise muß die Vollauslastung der Kapazität durch Konzernaufträge und die Garantie eines gesicherten Absatzes berücksichtigt werden, da auch ein unabhängiges Unternehmen einem Dritten unter solchen Umständen günstigere Konditionen einräumen würde"[3]. Die Verfahrensweise wird nicht angegeben. Diese Fälle werden auch im Wirtschaftsprüfer-Handbuch und von WP Goerdeler genannt[4]. Der umgekehrte Fall, daß durch die Konzernpolitik bei dem abhängigen Unternehmen eine Unterbeschäftigung entsteht, wird nicht erwähnt.

Nun brauchen für die Leistungen zwischen herrschendem und abhängigen Unternehmen keine Marktpreise zu existieren. Dann müssen als Maßstab für die Angemessenheitsbeurteilung die Preisober- bzw. Untergrenzen des Unternehmens bei

---

(1) Meier, A., a.a.O., S. 89 f.

(2) a.a.O., S. 90.

(3) Arbeitsgruppen des IdW, a.a.O., S. 74.

(4) Meier, A., in: WP-Handbuch 1968, a.a.O., S. 651; Goerdeler, a.a.O., WPg 1966, S. 125.

Unabhängigkeit zugrundegelegt werden, die auf Basis der Kostenrechnung zu ermitteln wären.

Von den Arbeitsgruppen des IdW wird hierzu nur geäußert, daß man sich bei Fehlen von Marktpreisen an den "Selbstkosten" zu "orientieren" habe, und: "Im allgemeinen ist aber die Rentabilität eines Geschäftes nicht der richtige Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung"(1). Hier wird der Grundgedanke der Regelung noch mißverstanden, daß nämlich den abhängigen Unternehmen, soweit die Ermittlungsgrundlagen das zulassen, der Gewinn gewährleistet werden soll, den sie bei Unabhängigkeit wahrscheinlich erzielten.

WP Meier stellt zu der Angemessenheitsbeurteilung auf Basis der Kosten lediglich fest, "daß man bei der Kostenermittlung in der Praxis sehr verschieden verfährt. Auch die Betriebswirtschaftslehre, und zwar national und international, hat sich bisher nicht über einen einheitlichen Kostenbegriff verständigen können, und zwar auch nicht für den Fall, daß Preisbildung der Kostenrechnungszweck ist." Nach der Aufzählung einiger Zweifelsfragen äußert er: "Je nachdem, welchen Standpunkt man zu der einen oder anderen Zweifelsfrage einnimmt, kommt man zu verschiedenen Ergebnissen ... Man muß daher meines Erachtens feststellen, daß die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung im Verhältnis zwischen herrschender und abhängiger Gesellschaft auf Grund 'der' Kosten vielfach fragwürdig sein wird"(2). Im Wirtschaftsprüfer-Handbuch finden sich keine Hinweise auf Zweifelsfragen. Einziger Kommentar außer einem Verweis auf den Abschnitt über Kostenrechnung ist der Satz: "Die Beurteilung auf der Grundlage der Kosten (auf Vollkostenbasis) ist zu ergänzen um Teilkostenbetrachtungen, die der jeweiligen Beschäftigungslage

---

(1) Arbeitsgruppen, a.a.O., S. 74.

(2) Meier, A., a.a.O., S. 90.

bei Abschluß der Rechtsgeschäfte entsprechen"[1]. Nun sind hier keine Kostenbetrachtungen gefragt, sondern Entscheidungen, welche Kosten bei der Ermittlung der Preisober- bzw. Untergrenze zu berücksichtigen sind. Das wird aber offengelassen.

Ähnlich kurz sind die Erläuterungen von Adler/Düring/Schmaltz zu diesem Punkt gehalten: "Ist ein Marktpreis für bestimmte Aufträge nicht feststellbar, ist die Beurteilung der Angemessenheit auch anhand der Kalkulation der abhängigen Gesellschaft denkbar, wobei die von einem unabhängigen Unternehmen üblicherweise Dritten berechneten Gewinnzuschläge mit anzusetzen sind"[2]. Wie zu kalkulieren ist, wird nicht erörtert. Nicht einmal eine Verpflichtung, die Beurteilung in diesen Fällen auf Basis der Kosten durchzuführen, wird vertreten; die Beurteilung auf dieser Grundlage wird für "denkbar" gehalten.

In solchen vagen Andeutungen können keine Kriterien gesehen werden, nach denen ein Prüfer vorgehen kann. Unterstellt man, daß in der Praxis keine präziseren Ermittlungsgrundlagen verwandt werden als die in den Kommantaren der Wirtschaftsprüfer angebotenen, was anzunehmen ist, dann ergibt sich, daß eine Angemessenheitsprüfung derzeit praktisch nicht durchgeführt werden kann. Dabei handelt es sich keineswegs um neue und betriebswirtschaftlich noch nicht geklärte Probleme. Zur Ermittlung der Preisober- und Untergrenze existiert eine ausführliche betriebswirtschaftliche Literatur.

Zur Verhinderung überhöhter Preisforderungen bei der staatlichen Beschaffungspolitik und zur Verhinderung der Umgehung gewinnabhängiger Steuern bei Kapitalgesellschaften

---

(1) Meier, A., in: WP-Handbuch 1968, a.a.O., S. 652.
(2) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 39 zu § 311.

über die "verdeckte Gewinnausschüttung" mußten dieselben Probleme gelöst werden, wie sie sich bei der Vermögensverschiebung von abhängigen zu herrschenden Unternehmen stellen. Auf die hier entwickelten Grundsätze hätten die Wirtschaftsprüfer zurückgreifen können. WP Meier weist darauf hin, daß man bei Existenz von Preisen für vergleichbare Güter "versuchen kann", das für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen entwickelte Verfahren anzuwenden, aus diesen Marktpreisen unter Berücksichtigung der Mengen-, Qualitäts- und sonstigen Abweichungen einen Vergleichspreis zu entwickeln(1). Die Arbeitsgruppen des IdW äußern, die steuerliche Betrachtungsweise in der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung könne "Anhaltspunkte bieten, aber nicht ausschlaggebend sein". "Die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre haben den Vorrang vor steuerlichen Überlegungen"(2). Ähnlich lauten alle übrigen Kommentare der Wirtschaftsprüfer. Eine Auseinandersetzung mit den hier entwickelten Kriterien und eine Stellungnahme, inwieweit man die Kriterien für anwendbar hält, fehlt. Die "Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre" finden ebenfalls kaum eine Berücksichtigung. Die Ausführungen von Moxter, der die Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung unter der Unabhängigkeitshypothese ausführlich erörtert hat(3), werden in keiner Stellungnahme auch nur zitiert. Es werden also weder eigene Prüfungsnormen entwickelt, noch werden vorgefundene Erkenntnisse und Erfahrungen genutzt.

---

(1) Meier, A., a.a.O., S. 90.

(2) Arbeitsgruppen, a.a.O., S. 74.

(3) Moxter, A., Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln Opladen 1962, S. 155 ff.; ders.: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, ZfhF 1961, S. 641 ff.: S. 649 ff.

c. Die Diskussion um die Ausgleichspflicht bei Sukzessivlieferungsverträgen

Lediglich in der Frage der Ausgleichspflicht bei Sukzessivlieferungsverträgen hat eine ausführliche Diskussion stattgefunden. Auf der Arbeitstagung des IdW wurde einerseits die Ansicht Geßlers vom Justizministerium vertreten, daß bei langfristigen Verträgen jährlich nur der in diesem Jahr entstandene Nachteil auszugleichen sei und nicht der gesamte voraussichtliche Nachteil im Jahr des Vertragsschlusses(1). Andererseits wurde die Ansicht vertreten, daß bei Passivierung des gesamten Nachteils auch ein entsprechender Aktivposten gebildet werden müsse, was voraussetzt, daß ein solcher Anspruch eingeräumt wurde. "Nach überwiegender Ansicht der Teilnehmer muß darüber hinaus auch der Anspruch auf Ausgleich solcher Nachteile, die nicht zu einer Verlustrückstellung führen, bereits im Jahr des Vertragsabschlusses eingeräumt werden, weil anderenfalls die Minderheitsaktionäre Gefahr laufen würden, geschädigt zu werden, nämlich wenn z.B. die Mehrheitsbeteiligung während der Laufzeit des Vertrages den Besitzer wechselt.
"Dieser Teil des Ausgleichsanspruchs ist sukzessiv zu aktivieren, nämlich jeweils in den Jahren der bilanzmäßigen Auwirkung des Nachteils"(2).

Die Ausgleichspflicht wird hiernach offenbar von der Passivierung einer Verlustrückstellung abhängig gemacht. Die Ausgleichspflicht besteht aber unabhängig von der bilanziellen Behandlung. Wenn ein Ausgleichsanspruch besteht, dann muß dieser aktiviert werden, denn für Forderungen besteht eine Aktivierungspflicht und kein Wahlrecht.

---

(1) Geßler, E., Probleme des neuen Konzernrechts, DB 1965, S. 1691 ff., S. 1729 ff.: S. 1730 f.

(2) Arbeitsgruppen, a.a.O., S. 75.

Die Verlustrückstellung muß ebenfalls zwingend gebildet werden, weil der Verlust aus einer übernommenen Verpflichtung resultiert. Nach der obigen Stellungnahme wird eine Rückstellungsbildung offenbar nur für Benachteiligungen im Geschäftsjahr vertreten[1].

Die Ausgleichspflicht wurde für den Gesamtverlust aus dem Geschäft gefordert, weil die Mehrheitsbeteiligung wechseln könnte, und - das ist wohl der zugrundeliegende Gedanke - der neue Mehrheitsaktionär nicht mehr zu einem Ausgleich verpflichtet sein könnte. Das ist aber unwahrscheinlich. Zudem wäre dann eine Kündigungsmöglichkeit aus wichtigem Grund gegeben. Würde diese nicht wahrgenommen, dann wäre das schon ein hinreichendes Indiz für eine neue Abhängigkeit.

---

(1) In der Frage der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs und der Benachteiligung bestehen auch sonst Zweifel. Adler/Düring/Schmaltz halten hier Lizenzen, die zum Ausgleich einer Betriebsstillegung "kostenlos" überlassen wurden, nicht für aktivierungsfähig (a.a.O., Tz. 47 zu § 311), obwohl es sich um ein "entgeltlich", weil im Austausch gegen die Stillegung erworbenes Wirtschaftsgut handelt. Die Benachteiligung durch die Stillegung ist nach den oben behandelten Regeln der Gläubigerschutzbilanz zwar nicht passivierungspflichtig (grundsätzlich ist die Hypothese der Einzelveräußerung maßgeblich, vgl. oben S. 41, wobei die Verpflichtung erfüllt ist, auf weitere Produktion und damit auf Erträge zu verzichten). Die Aktivierbarkeit der Lizenz wird hierdurch jedoch nicht berührt; Aktivierbarkeit und Passivierungspflicht bestimmen sich allein nach der Beeinflussung des Haftungspotentials. - Für die Bilanzierung des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs: WP Havermann, Die verbundenen Unternehmen und ihre Pflichten nach dem Aktiengesetz 1965, WPg 1966, S. 30 ff.: S. 39.

Die Pflicht, den gesamten Verlust aus dem Vertrag im Jahre des Vertragsabschlusses auszugleichen, ergibt sich aber aus dem Gesetz, wonach die Umstände, die zur Zeit der Vornahme des Geschäfts bekannt waren, ausschlaggebend sind.

Jedoch könnte die von Geßler vertretene Regelung deswegen eher dem Schutzzweck des Gesetzes entsprechen, weil der Abschluß langfristiger Verträge dazu dienen könnte, die fallweise Ausgleichspflicht bei Einzelabschlüssen zu umgehen. Einmal ist die Schätzungsunsicherheit bei der Angemessenheitsbeurteilung eines langfristigen Vertrages größer als bei der Beurteilung einzelner kürzerfristiger Verträge. Wie Adler/Düring/Schmaltz ausführen, läßt sich mitunter die Angemessenheit "einfach noch nicht übersehen und beurteilen"(1). Immerhin könnte sich der Prüfer doch annähernd denselben Informationsstand verschaffen, über den die Unternehmensleitung verfügt. Dazu wurde dem Prüfer ein Auskunftsrecht eingeräumt. Sind keine besonderen Informationen über die Preiserwartungen bei Geschäftsabschluß erhältlich, dann muß ein extrapolierter Preistrend der Vergangenheitsdaten zugrunde gelegt werden. Der Prüfer kann hier auch seinen besseren Informationsstand zum Prüfungszeitpunkt nutzen und daraus schließen, ob die Unternehmensleitung über Informationen verfügt haben kann, die sie dem Prüfer verschwiegen hat. Jedenfalls erscheint es doch nicht unmöglich, einen "angemessenen" Preis zu ermitteln, bei dem der Vertrag für beide Parteien die gleichen Risiken involviert.

Daß nicht schon von vornherein durch die übrigen Konditionen (z.B. einseitiges Kündigungsrecht des herrschenden Unternehmens) das Risiko einseitig auf das abhängige Unternehmen verlagert wird, ist ein weiterer prüfungs-

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 41 zu § 312.

pflichtiger Tatbestand, der, wie bereits eingangs dargestellt, nur einmal von den Wirtschaftsprüfern erwähnt wurde. Hierbei handelt es sich aber um einen Tatbestand, den der Prüfer leicht anhand der Verträge aufdecken kann - sofern diese Benachteiligungsmöglichkeit überhaupt erkannt wird, was bislang noch nicht der Fall zu sein scheint. Darauf abzustellen, "ob der Vorstand der abhängigen Gesellschaft trotz der bestehenden Risiken das Rechtsgeschäft als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 317 Abs. 2) abschließen durfte", wie Adler/Düring/Schmaltz erklären[1], geht an dem Problem vorbei.

Bei einem Abhängigkeitsverhältnis ist aber für eine Vermögensverschiebung keine asymmetrische Risikoverteilung durch vertragliche Vereinbarungen erforderlich. Die Benachteiligung ist auch durch Vertragsrevision möglich. Wenn der Vertrag sich zuungunsten des herrschenden Unternehmens entwickelt, wird er geändert oder gekündigt, wenn der Vertrag sich zuungunsten des abhängigen Unternehmens entwickelt, wird er beibehalten, und zwar auch dann, wenn er kündbar wäre.

Die Unternehmerseite nahm denn auch entschieden zugunsten einer Ausgleichspflicht des voraussichtlichen Gesamtverlustes im Jahr des Vertragsschlusses und zugunsten einer einmaligen Berichtspflicht in diesem Jahr Stellung. So wollte Hornef von der Glanzstoff Wuppertal auf der Fachtagung des IdW 1966 die Frage nach dem Grundsatz entschieden sehen, daß die Beurteilung der Nachteilhaftigkeit immer nur im vorhinein erfolgen dürfte, weshalb nur eine einmalige Berichterstattung und Beurteilung in Frage komme[2]. Die Spitzenverbände der Wirtschaft unterstrichen

---

(1) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 41 zu § 312.

(2) Hornef, H., Diskussionsbeitrag zum Thema: Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 121 ff.: S. 121.

diese Ansicht: "Verläuft die Entwicklung ungünstiger, als der Vorstand im Zeitpunkt des Abschlusses angenommen hatte, so ist das grundsätzlich kein Anlaß, das Geschäft in einem künftigen Abhängigkeitsbericht neu zu erwähnen"(1).

Die Wirtschaftsprüfer schlossen sich der Auffassung der Unternehmerseite an. Das IdW erklärte, es sei nur über die Verpflichtungs-, nicht auch über die Erfüllungsgeschäfte zu berichten. Ausgenommen seien lediglich Rahmenverträge, in denen die wesentlichen Bestandteile noch nicht festgelegt sind. "Es wird darüber hinaus für zweckmäßig erachtet, im Abhängigkeitsbericht darauf hinzuweisen, daß früher vorgenommene Rechtsgeschäfte oder Maßnahmen, über die bereits berichtet wurde, sich im Berichtszeitraum noch auswirken (insbesondere zur Feststellung unterlassener Maßnahmen)"(2).

Dem WP-Handbuch zufolge ist es wegen der eventuell unterlassenen Änderungsbemühungen "zumindest zweckmäßig", auch über die Erfüllungsgeschäfte zu berichten(3) - was aber auch noch nichts über das Bestehen einer Pflicht besagt. Adler/Düring/Schmaltz halten die laufende Berichterstattung über die Erfüllungshandlungen für "zweckmäßig und sinnvoll. Das Gesetz verlangt dies aber nicht." Wenn nicht berichtet wird, sei es sehr schwierig, festzustellen, ob eine ungünstige Entwicklung eingetreten ist, die eine Kündigung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage erforderlich machen könne(4). - Es verwundert, daß hier immer nur von der Unterlassung einer möglichen Kündigung die Rede ist, nie dagegen von dem entgegengesetzten Fall, daß der Vertrag entgegen den Vereinbarungen gekündigt wird, wenn

---

(1) Gemeinsamer Arbeitsausschuß der Spitzenverbände der Wirtschaft, WPg 1967, S. 105 f.: S. 106.

(2) IdW, Stellungnahme NA 6/1966, a.a.O., S. 678 f.

(3) Meier, A., in: WP-Handbuch 1968, a.a.O., S. 648.

(4) Adler/Düring/Schmaltz, 4. Aufl., a.a.O., Tz. 41 zu § 312.

er sich zuungunsten des herrschenden Unternehmens entwickelt. Offenbar wird damit gerechnet, daß der Preis stets zuungunsten des abhängigen Unternehmens fixiert wird.

Nur WP Goerdeler warnte auf der Fachtagung des IdW 1966 davor, sich von vornherein einer Auslegung zuzuwenden, "die dazu führen könnte, daß der Abschlußprüfer seiner neuen Aufgabe nicht nachkommen kann." Nun könnte der Wirtschaftsprüfer bei unterlassener Berichterstattung die erforderlichen Informationen im Rahmen seiner Prüfung anfordern. Das soll aber nicht geschehen, wie Goerdeler erklärt. "Seine (des Wirtschaftsprüfers - d.Verf.) Prüfung beschränkt sich dabei auf die in ihm (dem Abhängigkeitsbericht - d. Verf.) enthaltenen Unterlagen. Es wird nicht verlangt, daß anhand des übrigen Buchwerks die Entwicklung der längerfristigen Verträge untersucht wird; sie zu zeigen, ist Aufgabe des Abhängigkeitsberichts. Die Vollständigkeit des Abhängigkeitsberichts ist nicht zu prüfen. Nur wenn der Abschlußprüfer darauf stößt, daß er nicht vollständig ist, muß er dies sagen"(1).

Man hätte doch gerade umgekehrt argumentieren müssen, daß nämlich bei fehlender Berichterstattung über die Erfüllungsgeschäfte von langfristigen Verträgen generell ein Verdachtsmoment gegeben ist, das eine besondere Prüfung erforderlich macht, ob die Verträge geändert oder gekündigt wurden bzw. ob mögliche Änderungen und Kündigungen unterblieben sind. So aber ergibt sich die Situation, daß der Wirtschaftsprüfer die Ausschaltung der Kontrolle in diesem Bereich, die nach Ansicht Goerdelers die Effizienz der Kontrolleinrichtung überhaupt in Frage stellt, noch unterstützt.

---

(1) Goerdeler, R., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 125 f.: S. 126.

4. Ergebnis

Insgesamt betrachtet entsprechen die Stellungnahmen zur Ausgestaltung der Prüfung des Abhängigkeitsberichts der ablehnenden Haltung, die die Wirtschaftsprüfer dieser Aufgabe von vornherein entgegengebracht hatten. Es wurden keine auch nur halbwegs ausreichenden Kriterien für die Angemessenheitsbeurteilung entwickelt. Die Mehrzahl der Fragen der Ausgleichspflicht beim gegenseitigen Leistungsverkehr wurde offengelassen, so daß die beabsichtigte Schutzwirkung bei Existenz von vergleichbaren Marktpreisen eingeschränkt wird und bei Fehlen solcher Marktpreise von einer Schutzwirkung nicht mehr gesprochen werden kann. Für die Ausgleichspflicht von "Maßnahmen" wurde das Angemessenheitskriterium überhaupt nicht konkretisiert. Die vorhandenen Regelungen und auch die in der Literatur entwickelten Kriterien wurden nicht genutzt. Es wurde nicht einmal eine vollständige Liste der Formen entwickelt, in denen Vermögensverschiebungen durchgeführt werden können. Schließlich wurde bei der wichtigen Form der Vermögensverschiebung mittels der Änderungen bzw. der Unterlassung möglicher Änderungen langfristiger Verträge auf Wunsch der Unternehmerseite auf eine Kontrolle verzichtet. Nach alldem kann nicht angenommen werden, daß das Ausmaß der Vermögensverschiebungen durch die Einführung der Pflichtprüfung verringert wurde.

Sicher ist die Prüfungsaufgabe, die dem Berufsstand mit der Prüfung des Abhängigkeitsberichts übertragen wurde, schwierig[(1)]. Die Schwierigkeiten wurden aber in den Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer kaum tangiert. Ob

---

(1) Mestmäcker, E.J., Konzerngewalt und Rechte der Aktionäre, Karlsruhe 1958, S. 306 ff.; Stützel, W., Aktienrechtsreform und Konzerntration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Hrsg.: Arndt, H., Bd. II, Die Ursachen der Konzentration, Berlin 1960, S. 907 ff.: S. 978 f.

diese Prüfung durchführbar ist, kann hiernach nicht beurteilt werden.

F. Verallgemeinernde Beurteilung der Wahrnehmung von Interessen externer Kapitalgeber durch den Wirtschaftsprüfer

I. Zusammenfassung der bisherigen Untersuchungsergebnisse

In den vorangegangenen Abschnitten wurden nur Stellungnahmen des Berufsstandes zu gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsaufgaben dargestellt, die der Wirtschaftsprüfer im Interesse externer Kapitalgeber wahrzunehmen hatte. Das Untersuchungsergebnis kann dahingehend zusammengefaßt werden, daß der Berufsstand bestrebt war, die ihm übertragenen Funktionen weitestgehend einzuschränken, auszuschalten und, im Fall des Abhängigkeitsberichts, einen lukrativen Prüfungsauftrag gar nicht erst übertragen zu bekommen.

So wurde die Überschuldungsregelung ganz erheblich eingeschränkt und es blieben Zweifel bestehen, ob ihre Einhaltung überhaupt geprüft wurde.

Eine Grenze der Einschränkungen wurde zwar bei den Stellungnahmen zur Ausschüttungssperrfunktion sichtbar, nämlich in der grundsätzlichen Anerkennung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Diese Grenze stimmt aber mit der Grenze überein, die die Unternehmensleitungen im eigenen Interesse ziehen.

Von der Berichtspflicht über Haftungsverhältnisse wäre nach den Gesetzesinterpretationen der Wirtschaftsprüfer praktisch nichts mehr übriggeblieben, wenn der Gesetzgeber nicht die wichtigsten Positionen ausdrücklich für berichtspflichtig erklärt hätte.

Die Wirtschaftsprüfer nutzten nicht die Möglichkeit zur Sicherung des korrekten Bestandsausweises durch eine Überwachung der Inventur, sondern benahmen sich im Gegenteil weitgehend dieser Kontrollmöglichkeit, indem sie teilweise auf die Bestandsaufnahme im Wege direkter Information verzichteten und indem sie für die Einführung von Inventurmethoden eintraten, bei denen eine Kontrolle weniger effizient ist. Es erschien zweifelhaft, ob die Prüfung der korrekten Bündelung der Daten über Geschäftsvorfälle zum Jahresabschluß bei elektronischer Datenverarbeitung noch geprüft werden kann, obwohl dies testiert wird.

Jahrzehnte hindurch wurde die Befolgung des Klarheitsgebots testiert, ohne daß dem Postulat für die Bewertung eine Bedeutung eingeräumt wurde. Ebenso wurde das von der Rechtsprechung entwickelte Verbot willkürlicher Unterbewertungen nur nach außen hin vertreten; in Wirklichkeit wurde seine Einhaltung nie kontrolliert. Es diente nur der Verschleierung der Tatsache, daß die Wirtschaftsprüfer eine schrankenlose Unterbewertung zuließen. Auch der Versuch, durch die Berichtspflicht über die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erreichen, muß nach der Auslegung, die die Wirtschaftsprüfer der Vorschrift gegeben haben, als gescheitert angesehen werden.

Bei der Kontrolle von Vermögensverschiebungen wurden nur ansatzweise Kriterien für die notwendige Angemessenheitsbeurteilung entwickelt; in der Literatur und im Zusammenhang mit anderen Regelungen entwickelte Kriterien wurden nicht übernommen, und es wurde nicht einmal eine Klarstellung des inkriminierten Sachverhalts versucht.

II. Inwiefern sind die Wirtschaftsprüfer überhaupt an der Übernahme von Funktionen im Interesse externer Kapitalgeber interessiert? - Die Entwicklung eigener Testate bzw. Testatinhalte durch die Wirtschaftsprüfer

Im Zusammenhang mit der Diskussion um die Übertragung der Prüfung des Abhängigkeitsberichts auf den Berufsstand äußerten die Wirtschaftsprüfer, daß die Geschäftsführungsprüfung nicht ihr Aufgabengebiet sei. Nun sind alle Prüfungen, die der Wirtschaftsprüfer durchzuführen hat, "Geschäftsführungsprüfungen", denn auch die Entscheidungen über die Bewertung und den Ausweis von Bilanzpositionen sind Geschäftsführungsakte, nur ist der Wirtschaftsprüfer hierbei nicht so weitgehend in den Kontroll- und Entscheidungsprozeß eingeschaltet wie z.B. bei der Kontrolle der Vermögensverschiebungen. Welchen Unterschied macht es aber für die Übernahme von Prüfungen, wie weit diese Eingliederung geht? Ist nicht die Gewährleistung der Richtigkeit von Informationen, auf Grund derer der Interessent schließen kann, daß bestimmte Normen nicht eingehalten wurden, ebenso wertvoll wie die Information über den Verstoß selbst? Muß dann aber nicht die Ablehnung der Geschäftsführungsprüfung als Ablehnung der Wahrnehmung von Funktionen im Interesse externer Kapitalgeber überhaupt verstanden werden?

Nun hätten die Wirtschaftsprüfer als Angehörige eines freien Berufsstandes von sich aus Testate entwickeln und anbieten können, die den ihrer Meinung nach bestehenden Bedürfnissen der Praxis entsprochen hätten; einmal in Ergänzung zu den gesetzlichen Pflichtprüfungen und zum anderen für Gesellschaften, für die keine Prüfungen vorgeschrieben sind.

1. Besteht ein eigenständiger Bedarf der Unternehmen nach Testaten eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers?

Daß ein solches Bedürfnis der Wirtschaft besteht, kann

durchaus angenommen werden, und zwar nicht nur seitens der Testatinteressenten, sondern auch seitens der Prüfungspflichtigen. Letztere werden insofern Prüfungen in Auftrag geben,

- als die Sicherung der Geschäftspartner durch die Prüfungen den Bedarf an speziellen Sicherheitsvorkehrungen vermindert, die diese sich anderenfalls ausbedingen würden,
- als Kontrakte ohne die Sicherung gar nicht zustandekommen würden, weil die Kontrahenten nicht über die Verhandlungsmacht verfügen, um sich spezielle Sicherheitsvorkehrungen auszubedingen,
- als durch die Sicherung die Verhandlungsposition gegenüber den Interessenten gestärkt wird, was sich in günstigeren Konditionen der Vertragsverhältnisse niederschlagen kann.

Diese Vorteile sind den Prüfungskosten sowie dem Aufdeckungsrisiko gegenüberzustellen.

Daraus folgt, daß seitens der zu prüfenden Unternehmen selbst eine Nachfrage nach externen Prüfungen auftreten müßte, die umso größer wäre, je größer die Vorteile sind, d.h. je größer der Testatwert ist, und je geringer das Risiko der Aufdeckung ist. - Allerdings: je geringer die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung, je niedriger ist auch der Testatwert. Jeder Fall, in dem keine Aufdeckung erfolgt, reduziert - sofern er bekannt wird - den Testatwert, bis er im Extremfall, wenn jeder ein Testat bekommt, gleich Null wird. Dann ist auch die Nachfrage gleich Null.

Theoretisch müßte deshalb bei völlig freiem Markt das Bestreben der Wirtschaftsprüfer dahin gehen,

- dem Sicherungsbedürfnis des Geschäftsverkehrs entsprechende Testate zu entwickeln und anzubieten,

- durch Maßnahmen zur Verhinderung mißbräuchlicher Testaterteilung den Testatwert zu erhöhen[1].

2. Das Testatangebot der Wirtschaftsprüfer

Die Wirtschaftsprüfer haben der Wirtschaft jedoch keine Testate angeboten, die spezifischen Sicherungsbedürfnissen des Geschäftsverkehrs entsprechen - zumindest jedenfalls nicht als Gesamtleistung des Berufsstandes, was nicht ausschließt, daß einzelne Prüfer den Prüfungspflichtigen ein Sortiment solcher Testate anbieten. Sie werden allerdings bei diesem Angebot durch das rigorose Werbeverbot diskriminiert, das der Berufsstand entwickelte und das in die gesetzlichen Berufsordnungen übernommen wurde[2].

---

(1) Entsprechende Tendenzen stellten sich tatsächlich ein an den Ursprungsorten des Prüfungswesens: in Venedig kam 1581 unter dem Protektorat des Staates die erste Vereinigung von Prüfern zustande (Collegio dei Raxonati) mit besonderen Zulassungsverfahren und einer Berufsaufsicht, die unfähige oder ungeeignete Prüfer ausschließen konnte. In Mailand kam es 1739 zu der Gründung einer rein privaten Vereinigung, der vom Staat zunächst die Anerkennung verweigert wurde und der im Laufe der Zeit mehrmals Privilegien zuerkannt und wieder abgesprochen wurden. In Bologna wurde 1813 sogar eine private Akademie der "Logismofili" zur Ausbildung von Prüfern und zur Entwicklung des Prüfungs- und Rechnungswesens gegründet.

In Schottland schlossen sich ab 1853 Prüfer ebenfalls freiwillig zusammen und erlangten königliche Patente, aufgrund derer die Berufsvereinigungen als juristische Personen auftreten und Regelungen der Verhältnisse zu ihren Mitgliedern treffen konnten, was sie insbes. zum Erlaß strenger Aufnahmebestimmungen und zur Konstituierung gewisser Unabhängigkeitserfordernisse nutzten. Die so geschaffenen Exklusivclubs von korrekt Testierenden erlangten alsbald einen Ruf, der bis heute von keiner anderen Berufsvereinigung erreicht werden konnte. (Schmid, A., Die Bücher- und Bilanzrevision und das Institut der Bücherrevisoren, Leipzig Wien 1922, S. 43 ff.).

(2) z.B. § 52 WPO.

Immerhin verblieben hiernach Möglichkeiten der Information über sogenannte "fachliche Rundschreiben" und über Veröffentlichungen fachlichen Inhalts[1]. Veröffentlichungen in Fachzeitschriften, die den Charakter von Angeboten spezieller Prüfungsleistungen im Interesse externer Kapitalgeber aufweisen, konnten jedoch nicht ermittelt werden.

Der Berufsstand insgesamt befaßte sich lediglich mit dem Testat für freiwillige Jahresabschlußprüfungen, Prüfungen bei Gesellschaften also, die nicht der Pflichtprüfung unterliegen[2] - dies bei der Vielfältigkeit der Sicherungsbedürfnisse, denen allein der Gesetzgeber durch Pflichtprüfungen Rechnung getragen hat. Auch für die freiwilligen Abschlußprüfungen wurde jedoch nicht nach den spezifischen Sicherungsbedürfnissen der externen Kapitalgeber bei den einzelnen Unternehmen differenziert, vielmehr wurde die aktienrechtliche Abschlußprüfung als die schlechthin gültige Norm hingestellt.

3. Ein Testat der Gesetzmäßigkeit ohne Angabe der Gesetzesgrundlage

Das IdW erklärte 1934 in einem Fachgutachten: "Grundsätzlich sollen die von Wirtschaftsprüfern durchgeführten Jahresabschlußprüfungen auch bei nicht prüfungspflichtigen Unternehmen den Umfang und Inhalt der aktienrechtlichen Pflichtprüfung (§ 262 a HGB) haben." Deshalb sei "in der Regel" der für diese Prüfung entwickelte Bestätigungsvermerk anzuwenden. Nur in Sonderfällen seien Teil-

---

(1) III, IX zu Abschnitt VIII der Richtlinien der Wirtschaftsprüferkammer für die Berufsausübung, in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 80 ff.

(2) Karoli, R., Karoli, H., Das Prüfungsergebnis, in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 749 ff.: S. 789.

prüfungen zulässig. "In derartigen Fällen ist von der Erteilung eines Bestätigungsvermerks abzusehen." Es dürften nur "Prüfungsbescheinigungen" abgegeben werden, die erkennen lassen, daß es sich nicht um "eine vollgültige Jahresabschlußprüfung" handelt(1).

Scheinbar wird hier versucht, das Niveau der freiwilligen Prüfungen dem der aktienrechtlich vorgeschriebenen anzupassen. Abweichende Prüfungen werden diskriminiert. Über sie darf nur eine "Bescheinigung" nicht aber ein "Bestätigungsvermerk" erteilt werden. Das widerspricht den oben dargestellten Versuchen, das Niveau der aktienrechtlich vorgeschriebenen Prüfung zu senken. Hier wäre das zulässig gewesen. Die Wirtschaftsprüfer hätten diese Prüfung so ausgestalten können, wie sie es für richtig befunden hätten.

Es erscheint aber zweifelhaft, ob tatsächlich die aktienrechtlichen Normen bei den freiwilligen Prüfungen zur Anwendung gebracht werden sollten. Dem Gutachten zufolge konnte nämlich der Bestätigungsvermerk der aktienrechtlichen Prüfung wörtlich übernommen werden, d.h. es konnte bestätigt werden, daß der Jahresabschluß "den gesetzlichen Vorschriften entspricht"(2), so daß durchaus offen blieb, ob hiermit die aktienrechtlichen oder die für die jeweilige Rechtsform geltenden Vorschriften gemeint waren. Zwar geht aus den übrigen Ausführungen des Fachgutachtens eindeutig hervor, daß die aktienrechtlichen Bestimmungen gemeint waren. Aber warum wird nicht der ausdrückliche Hinweis im Testat gefordert, welche gesetzlichen Vorschriften gemeint sind, wenn man nicht die andere Auslegung offenhalten wollte? Daß dies die Absicht war, ergibt sich aus der Neufassung des Fachgutachtens im Jahre 1967,

---

(1) IdW, Gutachten Nr. 9/1934, Der Bestätigungsvermerk außerhalb der Pflichtprüfung, WT 1935, S. 14.

(2) IdW, Fachgutachten Nr. 9/1934, a.a.O.

in der das IdW erklärt: "Es ist nunmehr nach eingehender Beratung für richtig erachtet worden, an der bisherigen Auffassung festzuhalten, daß die Anwendung eines dem aktienrechtlichen nachgebildeten Bestätigungsvermerks bei freiwilligen Abschlußprüfungen nicht zur Voraussetzung hat, daß Gliederung und Bewertung in vollem Umfange nach Aktienrecht erfolgte. Ebenso wie bei Pflichtprüfungen von Unternehmungen anderer Rechtsform sind als Gesetz im Sinne des Bestätigungsvermerks die für die jeweilige Rechtsform geltenden einschlägigen gesetzlichen Vorschriften anzusehen"(1) (Hervorh. v. Verf.). Die Übernahme des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks stellt sich damit als eine über drei Jahrzehnte hinweg aufrechterhaltene Täuschung der Testatinteressenten heraus, es würde die Anwendung aktienrechtlicher Rechnungslegungserfordernisse bescheinigt.

4. Gleichsetzung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks mit dem Testat der Bücherrevisoren

Eine andere Stellungnahme des Berufsstandes aus der Gründungsphase des Berufsstandes läßt weitergehende Zweifel an dem Aussagewert des Testats entstehen. Das IdW erklärte das übliche Testat der Bücherrevisoren, das die ordnungsmäßige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die korrekte Bündelung der Buchführungszahlen im Jahresabschluß bescheinigte(2), für "inhaltlich gleichbedeutend" mit dem aktienrechtlichen Bestätigungsvermerk und bei freiwilligen Prüfungen weiterhin für anwendbar(3).

---

(1) IdW, Neufassung 1967 der Stellungnahme Nr. 3/1965, Vermerke bei freiwilligen Abschlußprüfungen sowie Bescheinigungen von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, WPg 1967, S. 161 f.

(2) "Vorstehende Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung wurden mit den ordnungsmäßig geführten Büchern übereinstimmend gefunden".

(3) IdW, Fachgutachten Nr. 15/1933, Bestätigungsvermerk vor und nach Einführung der Pflichtprüfung, WP 1933, S. 358.

Der Wirtschaftsprüfer, der das Testat der Bücherrevisoren erteilte, hätte aber Verstöße gegen die Gliederungs- und Bewertungsvorschriften nicht mit Testateinschränkungen ahnden können. Dies war denn auch der Inhalt der zweiten Frage, die dem IdW vorgelegt wurde. Das IdW überging den Umstand, daß ein nicht gegebener Testatinhalt nicht eingeschränkt werden kann, mit der Empfehlung: "Wenn die Wirtschaftsprüfer und Bücherrevisoren grundsätzlich den an zweiter Stelle erwähnten (den aktienrechtlichen - d. Verf.) Prüfungsvermerk abgeben, heben sich Einschränkungen notwendigerweise deutlich heraus"(1) - als ob es sich um eine Formulierungsschwäche des alten Testats gehandelt hätte. Der Prüfungsinhalt wird im vorhinein vereinbart und der Prüfer kann das Testat nicht beliebig wählen, schon gar nicht, um es dann einschränken zu können, was diese Stellungnahme voraussetzen würde.

Die Stellungnahme ist vor dem Hintergrund der damaligen Diskussion um die Unterscheidung zwischen "formeller" und "materieller" Revision zu sehen, die durch das Postulat in der Begründung des Aktiengesetzentwurfs ausgelöst worden war, daß die Prüfung sich "nicht nur auf die formelle Richtigkeit der Rechnungsführung, sondern auch auf die materielle Übereinstimmung des Rechnungswesens mit den Bilanzvorschriften zu erstrecken" hat(2). Durch die Gleichsetzung des Testats der Bücherrevisoren mit dem aktienrechtlichen Bestätigungsvermerk wurde der bisherigen Revisionspraxis bescheinigt, daß sie den Anforderungen des neuen Gesetzes entspricht, was aber nach dem Wortlaut des Testats nicht der Fall sein kann. Gleichzeitig wurde damit den Unternehmen, die nicht bereit waren, eine Prüfung nach den neuen aktienrechtlichen Bestimmungen in Auftrag zu geben, bescheinigt, daß sie trotzdem diesen Normen entsprechend geprüft wurden.

---

(1) IdW, Fachgutachten 9/1933, a.a.O.

(2) Reichsjustizministerium, Entwurf, a.a.O., S. 116.

Die Effizienz dieser Manipulation kann indessen nicht sehr groß gewesen sein, weil der Prüfungsumfang aus dem Testat der Bücherrevisoren ganz unmißverständlich hervorgeht. In der Gutachtensammlung des IdW von 1948 wurde das Gutachten denn auch mit der Anmerkung wiedergegeben, es habe "lediglich noch historische Bedeutung", der alte Bestätigungsvermerk werde "kaum mehr angewandt und ist als überholt zu betrachten"(1).

5. Welche Schutzwirkung messen die Abschlußprüfer ihrer Prüfung zu?

Wurden so die Testatinteressenten über den Umfang der Schutzwirkung getäuscht, so wurde andererseits die Schutzwirkung des Testats, das als Testat der Gesetzmäßigkeit nicht explizit zum Ausdruck bringt, auf welche Gesetze und auf welche Gesetzesauslegung es sich bezieht, nie ausreichend konkretisiert. Das ist nicht nur für die Testatinteressenten von Bedeutung, die wissen wollen, wovor sie geschützt werden, sondern auch für die Auslegung des Gesetzes.

a. Prüfung für die "Öffentlichkeit"?

Von der Mehrzahl der Wirtschaftsprüfer wird in der "Öffentlichkeit" schlechthin der Destinatär des Testats und damit des Abschlusses gesehen(2), wo doch schon die Tat-

(1) IdW, Fachgutachten des IdW, Düsseldorf 1954, S. 55.

(2) u.a.: Koch, W., Umfang und Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung in der Praxis, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 335 ff.: S. 228; Karoli, R., a.a.O., WT 1937, S. 45; ders.: Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 28 ff.: S. 28; Semler, J., Generalbericht zum Thema "Aktienrecht" in: Kongreß-Archiv 1938, a.a.O., Bd. C, S. 1 ff.: S. 38; Gerstner,

Fortsetzung S. 235.

sache, daß sich die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit hinsichtlich des Jahresabschlusses überhaupt nicht konkretisieren lassen, Bedenken aufkommen lassen müßte. Aber eine solche Konkretisierung wurde auch kaum versucht. Im Gegenteil wurde mit der Wahl dieses Destinatärs mitunter die Erkenntnis der tatsächlichen Informationsbedürfnisse verhindert. So tritt WP Wirtz für eine Abstufung der Publizitätserfordernisse nach der "Marktverantwortung und Marktbeeinflussung" ein. Er unterscheidet zwischen "eigenverantwortlichen" Unternehmen, Unternehmen "mit Risikotragung für die gesamte Volkswirtschaft" und Staatsunternehmen, wobei nur für letztere "vollste" Publizität vorgeschrieben werden sollte, während erstere wegen der Konkurrenz, der sie ausgesetzt sind, nur einer "beschränkten Publizität" unterworfen werden sollten(1). Diese Auffassung wurde auch von den Wirtschaftsprüfern nicht akzeptiert. WP Schwantag erklärte, daß man gerade die privaten Unternehmen rechenschaftspflichtig machen sollte und nicht

---

P., Bilanz-Analyse, a.a.O., S. 15; IdW, Die Rechenschaftslegung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, WT 1938, S. 281 ff.; S. 282; Lehnert, R., Die Veröffentlichung betrieblicher Ergebnisse, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 99 ff.: S. 101 f.; Möhle, F., Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Betrieb und Volkswirtschaft, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 11; ders.: Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers, WPg 1962, S. 197 ff.: S. 199; Wirtz, C., Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, WPg 1951, S. 490 ff.: S. 491; Goetze, H., a.a.O., WPg 1955, S. 50 f.; Semler, J. jr., Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, ZfhF 1958, S. 453 ff.: S. 453; Minz, W., a.a.O., European Congress of Accountants 1963, S. 147; Greiffenhagen, H., Handelsrechtliche Rechnungslegungspublizität außerhalb der Aktiengesellschaft aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, WPg 1964, S. 621 ff.: S. 622.

(1) Wirtz, C., a.a.O., S. 491.

die öffentlichen, die doch der Dienstaufsicht unterstehen. Gegen das Argument des Schutzes vor der Konkurrenz wendet er ein, daß die Marktwirtschaft nur funktioniert, wenn die Konkurrenten sich gegenseitig informieren(1).

WP Goetze meint, das Interesse des Staates richte sich auf die Erhaltung der Unternehmen im Rahmen der Volkswirtschaft. "Diesem Zweck dient die Vorsorge für vorsichtige Bilanzpolitik des Unternehmens"(2). Hier wird das öffentliche Interesse vor den Karren der stillen Reserven gespannt, denn unter "vorsichtiger Bewertung" versteht Goetze, wie oben dargestellt, die grundsätzliche Zulässigkeit des Ausweises der Bilanzpositionen mit einer Mark.

Schließlich wurde unter Berufung auf das öffentliche Interesse eine Ausweitung der Prüfungspflicht des Jahresabschlusses vertreten. So erklärte das IdW 1938 zu der Einführung der Pflichtprüfung für die GmbH, die neue Wirtschaftsauffassung betrachte die Rechenschaftspflicht nicht mehr als Angelegenheit der Gesellschafter. "Sie stellt jedes Unternehmen in den lebendigen Zusammenhang des Volksganzen und kennt daher grundsätzlich keine speziellen schutzwürdigen Interessen, sondern nur die Richtlinie, den Einklang zwischen persönlicher Unternehmerschaft sowie privaten Ertragsstreben und den übergeordneten Forderungen des Staates und der Allgemeinheit sicherzustellen"(3). Ähnlich begründet WP Greiffenhagen die Publizitäts- (und damit die Prüfungspflicht) für "große" Gesellschaften damit, daß die Unternehmen in "Größenordnungen" und "wirtschaftliche Reflexwirkungen" "hineinwachsen" "(Zulieferer, Dienstleistungen, Mitarbeiter usw.)", "die ihre eigenen Existenzgrundlagen mit denen ihrer Gläubiger sehr eng verbinden". Die Unternehmer "verlieren

---

(1) Schwantag, K., Diskussionsbeitrag zum Thema: Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, in: WPg 1951, S. 494.

(2) Goetze, H., a.a.O., WPg 1955, S. 51.

(3) IdW, a.a.O., WT 1938, S. 282.

Anonymität", seien nicht mehr "Privatleute" und das Unternehmen sei nicht mehr "Privatsache"(1).

Das IdW versuchte eine Konkretisierung dieses öffentlichen Interesses, wobei es aber einerseits auf die Wahrnehmung von Gruppeninteressen zurückkam (so mit dem Programmpunkt des Interessenausgleichs zwischen Organen und Trägern der Gesellschaft und der Forderung nach "gesicherter Aufbringung und Erhaltung des Stammkapitals"), andererseits das mit der Abschlußprüfung nicht erreichbare Ziel nannte, eine "größtmögliche Wirtschaftlichkeit" durchzusetzen(2).

Die Bestimmung der Öffentlichkeit zum Destinatär des Testats könnte zwar damit gerechtfertigt werden, daß in den Begründungen zu den Aktiengesetzen von 1931 und 1965 derselbe Fehler begangen wurde(3). Zumindest zu dem neuen Aktiengesetz stellte Kropff vom Justizministerium jedoch klar, daß hiermit lediglich die Erörterung "dogmatischer Fragen" umgangen werden sollte(4). Für die Wirtschaftsprüfer, die die Gesetze anwenden sollen und die dieses Testat auch als Absatzleistung (bei freiwilligen Prüfungen) anbieten wollen, erscheint eine solche Klärung jedoch unerläßlich.

b. Prüfung für den Prüfungspflichtigen?

Weiterhin wurde von den Wirtschaftsprüfern die Unternehmensleitung bzw. das geprüfte Unternehmen als Destinatär des Abschlusses und damit des Testats genannt(5). Bei der Darstel-

---

(1) Greiffenhagen, H., a.a.O., WPg 1964, S. 622.

(2) IdW, a.a.O., WT 1938, S. 281 f.

(3) Reichsjustizministerium, Entwurf, a.a.O., S. 112; Kropff, B., a.a.O., S. 238.

(4) Kropff, B., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Wahrnehmung öffentlicher Publizitätsinteressen, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a.a.O., S. 129 ff.: S. 129.

(5) u.a.: Koch, W., a.a.O., S. 349; Gerstner, P., Bilanz-Analyse, a.a.O., S. 14; Karoli, R., a.a.O., WT 1937, S. 45; Koppe, R., Was sind Einwendungen (Aktiengesetz § 140), Einschränkungen des Prüfungsvermerks, gesetzli-

Fortsetzung Seite 238.

lung der Buchführungsprüfung wurden Tendenzen festgestellt, diese Prüfung von dem Zustand des internen Kontrollsystems abhängig zu machen und damit zu einer Ergänzung der internen Revision umzugestalten. "Der Stand des internen Kontrollsystems ist die Bemessungsgrundlage für den Prüfungsumfang" (Hervorh. im Orig.), erklärte WP Pougin(1).

c. Prüfung einer "Gewinnverteilungsbilanz"?

Auf derselben Ebene liegt es, daß die Mehrzahl der Berufsangehörigen die aktienrechtliche Bilanz als "Gewinnverteilungsbilanz" interpretierten(2). Damit ist keineswegs die oben erörterte Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz gemeint. Die Ausschüttungsbegrenzung wird hier nicht aus dem Gläubigerschutzinteresse, sondern aus dem Interesse des Unternehmens oder der Unternehmensleitung hergeleitet,

---

che Grundlagen?, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. III, a.a.O., S. 75 ff.: S. 81; Schulz, C.E., a.a.O., WT 1936, S. 210; Kremer, J., Kremer, H., Die Verantwortlichkeit von Vorstand, Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer bezüglich der Behandlung von Scheingewinnen, WPg 1952, S. 414 ff.: S. 418; Wall, F., a.a.O., S. 16 f.; Kürschner, "Nach pflichtmäßiger Prüfung ...", WPg 1960, S. 262 ff.: S. 263; Bengs, P., Diskussionsbeitrag zum Thema: Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Berichte von der Fachtagung des IdW 1950, S. 78; Minz, W., a.a.O., S. 148.

(1) Pougin, E., Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959, S. 17, mit weiteren Verweisen, insbes. auf die amerikanische Prüfungspraxis.

(2) u.a.: Goetze, P., Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 154; Düring, W., Referat zum Thema: Aktienrecht, in: Kongreßarchiv 1938, Berlin 1938, Bd. C, S. 171 ff.: S. 174; Adler/Düring/Schmaltz, 1. Aufl., a.a.O., Tz. 12 zu § 129; Elmendorff, W.,a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, S. 60 ff.: S. 62, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, a.a.O., S. 480; Haas/Oechsner, Bd. 1, a.a.O., S. 19; Kremer, J., Kremer, H., a.a.O., S. 418; Minz, W., a.a.O., WPg 1951, S. 434 ff.: S. 434; Wall, F., a.a.O., S. 16 ff.

wobei auch keinerlei Einigkeit besteht, ob ein objektiviertes Interesse des "Unternehmens an sich" oder das jeweilige Interesse der Unternehmensleitung maßgeblich sein soll. Ersteres meint z.B. WP P. Goetze, der die Ermittlung des "verteilbaren Gewinns unter Berücksichtigung der immanenten latenten Risiken" als Zielsetzung der gesetzlichen Postulate der gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung und der Gewährung eines möglichst sicheren Einblicks versteht(1) und WP Bredt, der in der "Unternehmung als Ganzes" kein Eigentumsobjekt mehr sieht, sondern ein "selbständig werdendes Kind", dem gegenüber die Aktionäre noch gewisse Ansprüche haben(2). "Gebt dem Kapitalgeber, was des Kapitalgebers ist!", postuliert er(3).

WP Semler äußert die Ansicht, der Aktionär habe mit der Einlagenleistung "sein Eigentum aufgegeben"(4). "Die These vom wirtschaftlichen Eigentum ist geeignet, Angriffe gegen die privatrechtlichen Grundlagen unseres Aktienwesens zu ermöglichen und sogar zu tarnen"(5); er vertritt also grundsätzlich auch die Interessen des "Unternehmens an sich", leitet hieraus aber weitergehend als Goetze und Bredt das Recht her, den Bilanzgewinn überhaupt zu manipulieren. Nach 1937 "wurde es allmählich üblich, diesen der Beschlußfassung der Hauptversammlung unterworfenen Reingewinn in der Höhe auszuweisen, die für die Ausschüttung des von der Verwaltung vorgeschlagenen Gewinnprozentsatzes notwendig war"(6), berichtet er, ohne Einwendungen zu erheben. "Verteilbar" heißt also nicht:

---

(1) Goetze, P., a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 154.

(2) Bredt, O., Diskussionsbeitrag zum Thema: Aktienrechtsreform und Unternehmensfinanzierung, in: Unternehmen und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Düsseldorf 1959, S. 31 ff.: S. 31 f.

(3) a.a.O., S. 35.

(4) Semler, J. jr., Der Aktionär in der Hauptversammlung, Vortrag am 29.5.1962 vor Freunden des Bankhauses Rée jr., Hamburg o.J., S. 12.

(5) a.a.O., S. 16.

(6) a.a.O., S. 1o.

nach bestimmten objektiven Kriterien verteilbar, sondern den jeweiligen Ausschüttungsplänen der Verwaltung entsprechend.

WP Elmendorff bezeichnet die aktienrechtliche Bilanz als "Gewinnermittlungsbilanz" mit der Einschränkung , daß die veröffentlichten Bilanzen "nur selten den wirklichen Gewinn dieser Unternehmen ausweisen". "Bei genauer Betrachtung sind vielmehr die veröffentlichten Jahresabschlüsse nicht Gewinnermittlungsbilanzen, sondern Gewinnverteilungsbilanzen, in denen praktisch nur noch der Gewinn zum Ausweis kommt, der den Aktionären durch Vorstand und Aufsichtsrat zugewiesen wird." Auch dies gelte jedoch nur mit Einschränkungen. Wegen des "unerträglichen Steuerdrucks" und weil den Unternehmen fast alle Finanzierungsquellen außer der der Eigenfinanzierung verschlossen waren, seien auch die in den Bilanzen ausgewiesenen Gewinne "noch weiter dahingeschmolzen, so daß wir beim Anblick vieler Abschlüsse, die heute vorgelegt werden, kaum noch von Gewinnermittlungs- oder Gewinnverteilungsbilanzen, sondern richtiger von Gewinnverschleierungsbilanzen sprechen können"(1). Immerhin könne man, "allerdings in höchst unvollkommenem Maße", diese Bilanz als eine Bilanz der Kapitalbeanspruchung im Schmalenbachschen Sinne bezeichnen(2).

WP Wall versteht unter der "Gewinnverteilungsfunktion" der Bilanz, daß die Unternehmen, die sich durch den Fiskus "geschröpft" sehen, von dem Restgewinn "soviel wie möglich für sich selbst zu retten suchen", indem sie stille oder offene Rücklagen bilden. Wegen der Konsequenz einer solchen Politik, daß der Kapitalmarkt als Kapitalquelle "zum großen Teil versiegt", sei die Unternehmens-

---

(1) Elmendorff, W., a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, S. 62.

(2) a.a.O., S. 70.

leitung jedoch gezwungen, das Ergebnis "etwas günstiger" darzustellen. "Als einzige Aufgabe, der sie (die Bilanz - d. Verf.) vielleicht noch gerecht werden kann, ist lediglich die Möglichkeit geblieben, das Ergebnis dieses willkürlichen Gewinnentstehungs- und Gewinnverteilungsprozesses, wie wir ihn heute vor uns sehen, darzustellen. Diese Darstellungsfunktion ist neben der Gewinnermittlungs- und Gewinnverteilungsfunktion die dritte Funktion, die der Bilanz in unserer heutigen Wirtschaftsordnung zukommt"(1).

Warum sollen diese "Gewinnverteilungsbilanzen" von dem Wirtschaftsprüfer geprüft werden? Wem nützt eine solche Prüfung? Doch offenbar nur der Unternehmensleitung selbst, der bestätigt wird, daß sie den Gewinn entsprechend ihrem Risikobedarf, ihrem Verschleierungsbedarf oder ihrem Kapitalbedarf gekürzt hat.

d. Der Schutz von Gläubigern vor überhöhten Ausschüttungen wird kaum erwähnt

Äußerst selten wurde dagegen der Zweck der Bilanz herausgestellt, die im Gläubigerschutzinteresse gebotene Grenze der Verteilbarkeit von Gesellschaftsvermögen zu ziehen. WP Mühlenfeld erklärt, der durch die Bewertungsobergrenzen gewollte Schutz liege auf der gleichen Ebene wie z.B. das Kapitalrückzahlungsverbot(2) und WP Semler weist auf die Funktion des Grundkapitals hin, ein Gesellschaftsvermögen von mindestens gleicher Höhe zu sichern(3).

Man könnte einwenden, diese im Gläubigerschutzinteresse erforderliche Begrenzung sei ja in der Funktion, den ver-

---

(1) Wall, F., a.a.O., S. 22 f.

(2) Mühlenfeld, J., Abschreibungen und Unternehmungsform, WT 1937, S. 25.

(3) Semler, J., a.a.O., Kongreßarchiv 1938, Bd. C, Th. 4,S.21.

teilbaren Gewinn zu ermitteln, mit enthalten, und es werde ja von allen Wirtschaftsprüfern empfohlen, hier weitestgehende Vorsicht walten zu lassen, so daß mit der Anerkennung und Wahrnehmung dieser Funktion den Gläubigerinteressen mehr als Genüge getan werde. Das ist falsch. Dem Gläubigerschutz ist nicht mit unverbindlichen Empfehlungen gedient, sondern nur durch zwingende Vorschriften, die gerade in Krisensituationen beachtet werden müssen.

Wenn der Zweck des Gläubigerschutzes nicht klargestellt wird, dann können auch keine den Gläubigerinteressen entsprechenden Bilanzierungsregeln entwickelt werden. Wie oben[1] dargestellt, wurden gerade hier dynamische Bilanzierungsgrundsätze zur Entscheidung von Zweifelsfragen herangezogen, wo nach dem Bilanzzweck die statische Bilanzauffassung angewandt werden mußte. Dadurch wäre aber der Ausschüttungsspielraum eingeengt worden. Ganz zwangsläufig ergibt sich aus der Unterlassung, den Gesetzeszweck klarzustellen, daß die Normfindung der Bilanzierungspraxis selbst überlassen werden kann, was unter Berufung auf die "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" geschah.

e. Die Abschlußprüfung - eine "Ordnungsmäßigkeitsprüfung"?

Oft wurde die Zweckbestimmung der Abschlußprüfung auch auf die Charakterisierung als "Ordnungsmäßigkeitsprüfung" beschränkt[2], wo doch Ordnung immer nur in bezug auf einen Zweck sinnvoll definiert werden kann. WP Schneider, der als Vorsitzer eines mit der Aktienrechtsreform befaßten Ausschusses fungierte, erklärte sogar zur Aktienrechtsre-

---

(1) S. 79 ff., S. 101 ff.

(2) u.a.: Wanieck, O., a.a.O., S. 271; Wirtz, C., Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmen, ZfhF 1957, S. 121 ff.: S. 123; Möhle, F., a.a.O., S. 11.

form, die Wirtschaftsprüfer hätten sich hieran "ohne andere Belange und Ambitionen" als Sachwalter "der formellen Kategorien Ordnung und Klarheit" beteiligt[1]. In wessen Interesse die hier genannte Ordnung lag, geht aus dem Beratungsergebnis des IdW hervor, das WP Minz wie folgt zusammenfaßte:

"1. Gesetzliche Maßnahmen zur Verbesserung der Rechnungslegung, Publizität und Abschlußprüfung sind erforderlich.

2. Die Wirtschaftsprüfer sollten sich im wesentlichen den Vorschlägen der Wirtschaft anschließen"[2].

Wie oben bereits erwähnt, wurden einige Vorschläge zur Abschwächung der Ausschüttungssperrfunktion und damit des Gläubigerschutzes unterbreitet und hinsichtlich des Schutzes außenstehender Aktionäre wurden keine Verbesserungen offeriert.

f. Information der Aktionäre - wofür?[3]

Der einzige Zweck der Rechnungslegung im Interesse externer Kapitalgeber, der häufig genannt wurde, war der der Information der Aktionäre, um diesen eine Kontrolle der Tätigkeit der Verwaltung zu ermöglichen, wobei allerdings auch hier die Zweckbestimmung nie so weit geht, daß daraus

---

(1) Schneider, K., Neues Aktiengesetz und Wirtschaftsprüfer, WPg 1965, S. 361 ff.: S. 361.

(2) Minz, W., Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 73 ff.: S. 76.

(3) Stützel, W., Aktienrechtsreform und Konzentration, a.a.O., S. 954 ff.

Folgerungen für die Gestaltung der Rechnungslegung gezogen worden wären[1].

Die viel wichtigere Funktion, den Aktionären Informationen zum Zweck der Beteiligungsdisposition zur Verfügung zu stellen, wird dagegen erstmalig im Zusammenhang mit der Aktienrechtsreform erwähnt[2]. In den beiden Leitkommentaren des Berufsstandes, dem Wirtschaftsprüfer-Handbuch und dem Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz, hat sie noch immer keinen Eingang gefunden.

Welche Kontrolle kann schon anhand der Informationen, die der Jahresabschluß gewährt, ausgeübt werden? Für eine Geschäftsführungskontrolle wäre eine Beurteilung der tatsächlichen Handlungsweise an einer nach vorgegebenen Maßstäben optimalen bzw. richtigen Handlungsweise erforderlich. Der Jahresabschluß enthält aber nur Ist-Daten. Bestenfalls können als Soll-Daten die Ergebnisse vergangener Jahre oder anderer Gesellschaften herangezogen werden. Damit würden sich kaum Indizien ergeben, die ausreichen, um dem Vorstand die Entlastung zu verweigern. Auch für den Zweck der Anteilsdisposition ist der Jahresabschluß mit den ergänzenden Geschäftsberichtsangaben zwar nur ein Hilfsinstrument, ein Ersatz für die tatsächlich benötigte Information über die Einzahlungsüberschüsse, aus denen sich der Interessent

---

(1) u.a.: Kühl, H., Im Dienst von Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung, in: Rechenschaftsbericht des Verbandes Deutscher Diplomkaufleute für 1931/32, Mannheim 1932, S. 12 ff.: S. 14; Höpfner, M., a.a.O., S. 60; Adler/Düring/Schmaltz, 1. Aufl., a.a.O., Tz 3 zu § 128; Semler, J. jr., a.a.O., ZfhF 1958, S. 454; Greiffenhagen, H., Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfung und aktienrechtliche Pflichtprüfung, WPg 1966, S. 539 ff., S. 560.

(2) Bansbach, Aktienrechtsreform und Unternehmensfinanzierung, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Düsseldorf 1960, S. 15 ff., insb. S. 20; Forster, K.H., a.a.O., WPg 1965, S. 586.

nach seinen Alternativen den Ertragswert ermitteln kann. Hier ist dieser Ersatz aber notwendig, weil das adäquate Instrument nicht existiert. Anders bei der Geschäftsführungskontrolle. Für diese Funktion wurde der Aufsichtsrat geschaffen, dem adäquate Kontrollmöglichkeiten zu Gebote stehen.

Der Aufsichtsrat ist zwar nach dem Aktiengesetz nur als Kontrollorgan der Majorität ausgestaltet worden(1). Die allgemeine Geschäftsführungskontrolle liegt jedoch auch im Interesse der Majorität, so daß angenommen werden kann, daß der Aufsichtsrat diese Funktion erfüllt. Nur für Tatbestände, die Möglichkeiten der Schädigung von Minderheiten involvieren, muß die Kontrolle auf den Wirtschaftsprüfer ausgegliedert werden. Dies ist aber gerade bei der Information der Aktionäre zum Zweck der Anteilsdisposition der Fall, wo die Gefahr besteht, daß die Majoritäten ihren Informations- und Dispositionsvorteil als Insider bei Aktienkäufen und Verkäufen nützen, um sich auf Kosten der Minderheiten zu bereichern. In der Verhinderung dieser Schädigung hätten die Wirtschaftsprüfer in erster Linie ihre Aufgabe sehen müssen, der gegenüber die Gewährleistung richtiger Informationen für den Entlastungsbeschluß doch vergleichsweise unbedeutend ist(2).

6. Ergebnis

Insgesamt muß festgestellt werden, daß sich eine einheit-

---

(1) Insbesondere § 111 AktG, wonach dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied keine Kontrollbefugnisse zustehen, wenn er nicht die Zustimmung der Majorität des Aufsichtsrats hat.

(2) In der Gesetzesbegründung zum Aktiengesetz 1965 werden beide Zwecke angeführt (Kropff, B., a.a.O., S. 239). Die Zusammenhänge waren auch bei der letzten Aktienrechtsreform noch keineswegs so hinreichend bekannt, daß eine eindeutige Klarstellung erfolgen konnte.

liche Berufsauffassung über die Zwecke, denen der Abschluß - und damit das Testat des Wirtschaftsprüfers - dienen soll, nicht gebildet hat. Der Wirtschaftsprüfer weiß nicht oder will nicht wissen, wofür er prüft. Wie können die Wirtschaftsprüfer dann das Gesetz sachgerecht anwenden? Und was nutzt dem externen Kapitalgeber ein Testat, von dem er nicht erfährt, was es besagt?

Umgekehrt wurde die Prüfung des Abhängigkeitsberichts abgelehnt, weil der Prüfungsgegenstand nicht genügend konkretisiert war und man konkretisierte ihn auch nicht, nachdem das Gesetz erlassen worden war.

Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe kann aber bei der Regelung einer Materie, wie sie das Rechnungs- und Prüfungswesen darstellt, nicht vermieden werden. Der Gesetzgeber kann auch nicht präzisieren, welche Schrauben der technische Überwachungsverein bei der Kraftfahrzeugkontrolle zu überprüfen hat. Er muß sich darauf verlassen können, daß die Kontrolle dem Postulat der Verkehrssicherheit entsprechend gehandhabt wird. Es hat drei Jahrhunderte gedauert, bis die Gesetzgebung die Gläubigerschutzbestimmungen des Ordonnance de Commerce zu dem Stand entwickelt hat, wie er sich heute im Aktiengesetz darstellt. Es stellt sich die Frage, ob die Gesetzgebung noch die richtige Institution ist, so komplexe Sachverhalte, die noch dazu ständigen Änderungen unterliegen, detailliert zu regeln. Was versteht schon der Abgeordnete von Gläubiger- und Aktionärsschutzerfordernissen, über die er entscheiden soll? Wie kann er ausschließen, daß er Klauseln zustimmt, mit denen es dann widerstrebenden Institutionen gelingt, die beabsichtigte Schutzwirkung von Grund auf zu konterkarieren? Der Gesetzgeber ist auf unbestimmte Rechtsbegriffe angewiesen. Die Auslegung muß er sachverständigen Institutionen überlassen. Dieser Gedanke wird auch von Wirtschaftsprüfern geäußert. So erklärte WP Wirtz auf der Fachtagung des IdW 1951: "Warum soll es notwendig sein, die Parlamente und

Gesetzesblätter unnötig mit der praktischen Durchführung von Spezialfragen zu belasten, für die interne Richtlinien der betreffenden Wirtschaftsgruppen und Wirtschaftsbehörden als Ergebnis einer Gemeinschaftsarbeit der Selbstverwaltung völlig ausreichen würden?"(1) Aber die Stellungnahme ist nicht als Anregung zu einer solchen Gemeinschaftsarbeit zu verstehen, sondern als Absage an eine Reform des Bilanzrechts, wie sich aus dem Zusammenhang ergibt. Es genügt nicht, sachverständige Selbstverwaltungsinstitutionen zu schaffen. Die Institutionen müssen interessenmäßig so organisiert werden, daß sie die Aufgaben wahrnehmen, die ihnen übertragen werden.

G. Der Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers

I. Der Prüfungsbericht - die eigentliche Leistung des deutschen Wirtschaftsprüfers

Die Wirtschaftsprüfer hielten Kritikern ihrer Prüfungen gewöhnlich den außerordentlichen Informationswert ihrer Prüfungsberichte entgegen. So erwiderte WP Peupelmann auf den Vorwurf, der deutsche Wirtschaftsprüfer vernachlässige anders als sein amerikanischer Kollege weitgehend die formellen Prüfungen, d.h. die Prüfung der sachgerechten Erfassung der Geschäftsvorfälle und ihrer korrekten Bündelung im Jahresabschluß(2), daß vom deutschen Prüfer mehr verlangt werde als nur die "Bestätigung der formellen Richtigkeit des Jahresabschlusses", womit er aber keineswegs einen höheren Informationsgehalt der Wertansätze meint, sondern einen höheren Informationsgehalt der Prü-

---

(1) Wirtz, C., a.a.O., Bilanzen und Steuern, Kosten und Preise, Bericht von der Fachtagung des IdW 1951, S. 26.

(2) Hohenstein, G., a.a.O., S. 268 ff.

fungsberichte[1]. "Der deutsche Wirtschaftsprüfer sieht seine Tätigkeit nicht in dem erschöpft, was man schlechthin als "Abhaken" bezeichnet. Seine Prüfung geht darüber hinaus und besteht in einem Vergleichen, Ermitteln, Feststellen von möglichen oder wahrscheinlichen Größen (Branchenvergleich, Betriebsvergleich, Kostenvergleich, Vergleich zwischen Umsatz und Kosten, Erlösschmälerungen u.a.m.). Er hat dabei viele Möglichkeiten der Kontrolle, angefangen von Kostenuntersuchungen, Darstellung einer Bruttoerfolgsrechnung, einer Bewegungsbilanz; Vergleich von Kosten und Planungen, Budgetierungen, Finanzplänen, Prüfung der Kalkulation, Preisgestaltung u.a.m."[1]. "Ein Wirtschaftsprüfer, der sich auf die formalen Prüfungen im anglo-amerikanischen Sinne beschränkt, könnte in Deutschland nicht bestehen"[2].

II. Der Inhalt des Prüfungsberichts

Die Leistungen des Berufsstandes in der Ausgestaltung des Prüfungsberichts sind in der Tat bemerkenswert. Bereits in seinem ersten Gutachten 1933 fixierte das IdW Anforderungen an den Informationsgehalt des Prüfungsberichts. "Die Mitteilungen im Prüfungsbericht dürfen sich nicht auf die Tatsachen beschränken, zu denen der Wirtschaftsprüfer glaubt, Beanstandungen machen zu müssen. Der Prüfungsbericht muß vielmehr vollständige Auskunft geben:

1. über Entwicklung, Zusammensetzung und Bilanzierungsgrundsätze der einzelnen Posten des Jahresabschlusses sowie die wesentlichen vertraglichen Abmachungen und Geschäftsvorfälle, sofern sie den Rahmen des Selbstverständlichen überschreiten oder von einer besonderen Bedeutung für die Gesellschaft sind;

---

(1) Peupelmann, H.W., a.a.O., S. 383.
(2) a.a.O., S. 382.

2. über die Erfüllung der gesetzlichen Vorschriften hinsichtlich Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht. Bei der Besprechung des Geschäftsberichtes sind auch die Tatsachen anzuführen, deren Angabe nach § 260 a Abs. 4 im Geschäftsbericht selbst unterblieben ist. Soweit die Gewinn- und Verlust-Rechnung nach dem gesetzlichen Schema sich nicht ohne weiteres aus dem Kontensystem der Gesellschaft ergibt, sondern ganz oder teilweise auf statistischen Zahlen beruht, ist ihre Entwicklung aus dem kontensystematischen Abschluß zu zeigen;
3. über Art und Umfang der durchgeführten Prüfungen"(1).

Die Forderung nach Angabe der Bilanzierungsgrundsätze unter Punkt 1 entspricht praktisch schon der Forderung nach Angabe der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Aktiengesetz 1965. Unter dem zweiten Punkt wird bestimmt, daß die Schutzklausel für den Prüfungsbericht keine Geltung hat. Ferner wird verlangt, daß der Wirtschaftsprüfer eine Zusatzleistung erbringt, nämlich daß er für den Fall, daß das Unternehmen kein Kontensystem eingeführt hat, wie es für die Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich ist, den Nachweis der Richtigkeit der ausgewiesenen Zahlen selbst zu führen hat.

Die Forderung nach Angabe der Bewertungsgrundsätze wird insbesondere von WP Bonnet vertieft: "Bei den Anlagewerten bedarf es zur richtigen Erkenntnis der angewandten Wertmaßstäbe einer Schilderung der Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze des Unternehmens im ganzen. Es genügt insbesondere nicht, sich lediglich mit den Abschreibungssätzen des Berichtsjahres zu befassen und nur diese als ausreichend zu kennzeichnen. Bei der erstmaligen Prü-

(1) IdW, Fachgutachten Nr. 1/1933, Ausführlichkeit des Prüfungsberichtes, WP 1933, S. 61.

fung wird man möglichst auf die Goldmarkumstellungszahlen zurückgreifen. Zum Vergleich führt man gerne neben den Buchwerten amtliche Schätzungen, steuerliche Einheitssätze und Brandversicherungsanschläge auf. Die Kontinuität der Abschreibungen und Abweichungen von ihr werden festgelegt. Bei starken Abschreibungen trennt man - schon wegen der späteren Ergebnisanalyse - ordentliche und außerordentliche Abschreibungen. Bei den außerordentlichen stellt man fest, ob es sich um die Erfassung eines Wertverlustes oder um die Bildung einer Reserve handelt. Anlageab- und -zugänge sind festzuhalten, von den letzteren auch die, welche über ein Unkostenkonto verbucht sind. Die Erwägungen, welche zur Höhe der Abschreibungssätze im einzelnen geführt haben, sind darzustellen und die eigene Kritik ist einzufügen"(1). "Die eingehende Beschäftigung mit der Bildung, der Bewegung und der Auflösung der stillen Warenreserven ist für einen vollkommenen Bericht unbedingtes Erfordernis, weil erst deren Kenntnis ein Urteil über den wahren Stand des Unternehmens und über seine wirklichen Erträge ermöglicht"(2).

Die Wirtschaftsprüfer hätten also zur Interpretation dessen, was unter Bewertungs- und Abschreibungsmethoden zu verstehen ist, nur auf die diesbezüglichen Richtlinien für ihre Prüfungsberichte zurückzugreifen brauchen, um eine zufriedenstellende Information der außenstehenden Aktionäre zu gewährleisten.

Das Bestreben der Berufsangehörigen ging dahin, den Prüfungsbericht zu einem Informationsinstrument über die "wirtschaftliche Lage" (mit den Komponenten der Darstellung der Vermögens-, Ertrags- und Liquiditätslage) aus-

---

(1) Bonnet, Welche Erfordernisse muß der zeitgemäße Prüfungsbericht erfüllen, in: Wirtschaftsprüfung, Bd II, a.a.O., S. 250 ff.: S. 256.

(2) a.a.O., S. 257.

zugestalten, wenn auch die Berufsangehörigen im einzelnen eine unterschiedlich weitgehende Berichterstattung vertraten[1].

III. Die Durchsetzung der Anforderungen an die Berichterstattung im Prüfungsbericht

WP Warneke berichtet, daß eine Befragung, die das IdW in dieser Frage durchgeführt hatte, das Ergebnis erbrachte, daß in 99,6 % der Fälle Erläuterungen zu den Posten des Jahresabschlusses, in 92-94,5 % der Fälle Darstellungen der Vermögens- und Ertragslage und in 81-91 % der Fälle eine Darstellung der Bilanzstruktur erfolgt seien. Diese Prozentzahlen bezögen sich auf eine Antwortquote von 63 %, womit jedoch 90 % der Aktiengesellschaften erfaßt worden seien[2]. Eine vom Deutschen Industrie- und Handelstag durchgeführte Befragung kam zu dem Ergebnis, daß bei 1008

---

(1) u.a.: Modert, H., Der Umfang der Berichterstattung des Bilanzprüfers, ZfhF 1954, S. 188 ff., S. 257 ff.: S. 257 f. (noch zweifelnd); Schmaltz, K., Der Prüfungsbericht nach dem Aktiengesetz, BW 1938, S. 49 ff.: S. 51 ff.; Eich, W., Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, Berlin 1940, S. 25 (etwas einschränkend); Voigt, A., Prüfungstechnik und Prüfungsbericht, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 130 ff.: S. 135 f., S. 138 f.; Elmendorff, W., Grenzen der Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 140 ff.; ders.: Berichterstattung über die finanziellen Verhältnisse im Prüfungsbericht, in: Die Kapitalausstattung der Unternehmung, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1952, S. 169 ff.; Koop, T., Inhalt der Prüfungsberichte der Kreditinstitute, WPg 1955, S. 25 ff.: S. 26; Ludewig, R., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1955, S. 27 ff.; ders.: Zum Aufgabenkreis des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, WPg 1959, S. 327 ff.; Warneke, H., Der Prüfungsbericht, WPg 1960, S. 201 ff.; Adler, H., Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, AG 1960, S. 207 ff.

(2) Warneke, H., a.a.O., S. 202.

von 1145 Gesellschaften Prüfungsberichte mit Erläuterungen über die Vermögens- und Ertragsverhältnisse sowie die Bilanzstruktur erstattet wurden(1).

Eine gesetzliche Grundlage für eine solche Ausgestaltung des Prüfungsberichts war nicht vorhanden. Hier bestand kein Klarheitsgebot wie für den Jahresabschluß. Nach dem Aktiengesetz von 1931 war lediglich vorgeschrieben, über das Ergebnis der Prüfung zu berichten. Danach hätte es ausgereicht, das Testat zu wiederholen und Beanstandungen, die in diesem Testat zum Ausdruck gebracht wurden, zu präzisieren. Nach dem Aktiengesetz 1965 wird zwar weitergehend verlangt, daß im Prüfungsbericht die Posten des Jahresabschlusses aufzugliedern und zu erläutern sind und daß über krisenhafte Entwicklungen und Verfehlungen des Vorstandes zu berichten ist (§ 166 AktG), doch gingen die Forderungen der Wirtschaftsprüfer an die Berichterstattung stets weiter.

Anders als im Fall der Pensionsrückstellungen wurde hier eine BGH-Entscheidung, in der die Pflicht zu einer Lagedarstellung abgelehnt wurde(2), von den Berufsangehörigen nicht akzeptiert, wobei außer gesetzesauslegenden Argumenten auch noch eingewandt wurde, daß sich in dieser Hinsicht ein Gewohnheitsrecht gebildet habe(3). Es wurde schließlich versucht, die Berichtspflicht über die wirtschaftliche Lage gesetzlich zu verankern. Das IdW unterbreitete einen entsprechenden Gesetzesvorschlag(4). Man hielt schließlich trotz der strikten Ablehnung der Unternehmerseite(5) an

(1) Adler, H., a.a.O., S. 208.

(2) BGH 16, 17.

(3) Insbesondere: Ludewig, R., a.a.O., S. 104, S. 147; derss.: a.a.O., WPg 1959, S. 627 ff.; Warneke, H., a.a.O., S. 302.

(4) IdW, Vorschläge ..., a.a.O., S. 76.

(5) Warneke (a.a.O., S. 304) zitiert ein diesbezügliches Schreiben des Deutschen Industrie- und Handelstages an den Bundesjustizminister vom 13.7.1959.

diesem Vorschlag fest[1], und das IdW forderte trotz des Scheiterns der Gesetzesinitiative weiterhin die Lagedarstellung. "Eine solche Darstellung entspricht guter Berufsübung"[2].

IV. Die Destinatäre des Prüfungsberichts

Für wen war diese hartnäckig verteidigte Berichterstattung bestimmt? Wer ist der Destinatär des Prüfungsberichts?

Im Wirtschaftsprüfer-Handbuch werden als Destinatäre der Aufsichtsrat, der Vorstand, Steuer- und sonstige Behörden, Kreditgeber, Gesellschafter bei Auseinandersetzungen und der Prüfer selbst genannt[3].

Dem Prüfer sollte der Prüfungsbericht zum Nachweis der ordnungsmäßigen Durchführung der Prüfung dienen[3]. Eine Lagedarstellung ist für diesen Nachweis nicht erforderlich, so daß der Wirtschaftsprüfer hier als Destinatär ausscheidet. Auch für die Steuerbehörden war diese weitgehende Berichterstattung nicht vorgesehen. Im Gegenteil. Bereits 1934 hatte der RFH über die Zulässigkeit einer Umgehungsform zu entscheiden, nämlich, ob das Finanzamt auch einen Prüfungsbericht einsehen dürfe, der nicht der Gesellschaft, sondern einem Aufsichtsratsmitglied persönlich erstattet worden war. Das Verfahren wurde zurückverwiesen, weil die Vorinstanz nicht geprüft hatte, weswegen dann die Gesellschaft und nicht das Aufsichtsratmitglied die Kosten des Berichts getragen hatte[4].

---

(1) Insbesondere: Adler, H., a.a.O., AG 1960, S. 207 ff.; Warneke, H., a.a.O., S. 201 ff.

(2) IdW, Gutachten Nr. 1/1970, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlußprüfungen, in: Fachnachrichten des IdW v. 2.11.1970, Nr. 11, S. 138 ff.: S. 139.

(3) Karoli, R., Karoli, H., in: WP-Handbuch 1968, a.a.O., S. 799.

(4) Urteil des RFH v. 18.7.1934 IV A 109/34, in: WPg 1934, S. 414.

Weiterhin wurde wegen des Einsichtsrechts des Finanzamts die Berichterstattung über die stillen Reserven wesentlich eingeschränkt. WP Eich will deswegen von betragsmäßigen Angaben über die stillen Reserven absehen[1]. WP Schulz-Frey berichtet, daß eine vollständige Berichterstattung über die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten richtige Periodenabgrenzung wegen dieses Einsichtsrechts "vielfach nicht möglich" sei[2]. Adler/Düring/Schmaltz sehen die "Lösung in diesem Interessenkonflikt" darin, daß die versteuerten stillen Reserven grundsätzlich genannt werden, die unversteuerten dagegen nur dann, wenn sie von ausschlaggebender Bedeutung sind[3]. WP Adler wendet sich zwar energisch gegen die Einschränkung der Berichterstattung. "Es muß (daher) mit aller Deutlichkeit gesagt werden, daß solchen Wünschen nicht stattgegeben werden kann. Der Prüfungsbericht soll dem Leser die Möglichkeit der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens geben"[4] Er setzt sich jedoch mit seiner Forderung nicht durch.

Auch der Aufsichtsrat kann nicht schlechthin als der Destinatär des Prüfungsberichts angesehen werden. Im Aktiengesetz von 1931 war ausdrücklich bestimmt worden, daß jedes Mitglied ein Einsichtsrecht in den Prüfungsbericht hat (§ 262 e (2) HGB 1931). Dieser Zusatz wurde 1937 gestrichen. Es blieb nur die Forderung, daß der Bericht dem Aufsichtsrat vorzulegen ist (§ 139 AktG 1937). Hieraus folgert WP Adler, daß nur noch der Aufsichtsrat als Gesamtorgan ein Recht auf Vorlage des Berichts habe, nicht dagegen das einzelne Aufsichtsratsmitglied. De lege ferenda tritt WP Adler

---

(1) Eich, W., a.a.O., S. 28 f.

(2) Schulz-Frey, W., Deutsche und amerikanische Prüfungsmethoden, WPg 1959, S. 487 ff.: S. 489.

(3) Adler/Düring/Schmaltz, 1957, a.a.O., Tz. 21 zu § 139.

(4) Adler, H., Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der AG, WT 1941, S. 246 ff.: S. 248.

zwar für die Wiederherstellung der früheren Rechtslage ein, jedoch mit der entscheidenden Einschränkung, daß eine Schutzklausel eingeführt werden müsse[1].

Den Reformvorschlägen der Wirtschaftsprüfer zufolge sollte die zweifelhafte Rechtslage im Aktiengesetz von 1965 klargestellt werden. Der Bericht sollte dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats ausgehändigt werden[2]. WP Minz erläuterte auf der Fachtagung des IdW 1956, es sei erforderlich, den Empfängerkreis einzuschränken, "um eine ungezwungene Berichterstattung zu ermöglichen"[3].

Schließlich wurde die Möglichkeit der Erstattung von Sonderberichten für zulässig gehalten, wobei allerdings ein diesbezüglicher Hinweis im Hauptbericht gefordert wurde[4].

Als Destinatäre des Prüfungsberichts, soweit er mehr enthält als einen Bericht über die Prüfungshandlungen, verbleiben also nach den bisherigen Ausführungen der Vorstand und die Majorität des Aufsichtsrats, d.h. die Führungsspitze der Aktiengesellschaft. Der Wirtschaftsprüfer hat insofern seinen öffentlich-rechtlichen Auftrag, Funktionen im Interesse externer Kapitalgeber wahrzunehmen, um die Funktion ergänzt, die Führungsspitze der prüfungspflichtigen Unternehmung über ihre wirtschaftliche Lage zu informieren. WP Goetze bezeichnet dies als eine "Publizität nach innen"[5].

---

(1) Adler, H., Aufsichtsrat und Prüfungsbericht, WT 1943, S. 67 ff.: S. 69 f.

(2) IdW, Vorschläge zur Aktienrechtsreform, S. 76.

(3) Minz, W., Rechnungslegung, a.a.O., S. 96.

(4) z.B.: Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz. 18 zu § 139.

(5) Goetze, H., a.a.O., WPg 1955, S. 52.

In dieser zusätzlichen, vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Funktion wird oft sogar die wichtigste Funktion der Prüfung gesehen. So erklärt WP Elmendorff, daß durch "eine zu enge Auffassung von den Aufgaben des Prüfers die Allgemeinheit des größten Nutzens beraubt sein wird, der von einer sachgemäßen Prüfung erwartet werden kann, d.h. der Möglichkeit, etwaigen Gefahren vorzubeugen. Eine enge Auffassung der Berufspflichten wäre auch den Interessen des Berufsstandes abträglich, weil sie leicht zu Enttäuschungen über den volkswirtschaftlichen Nutzen der Abschlußprüfung führen kann"(1).

Ähnlich äußert sich WP Adler: "Die Ausgestaltung des aktienrechtlichen Prüfungsberichts zu einem neutralen Informationsmittel über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft, soweit aus dem Rechnungswesen Kenntnisse über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des geprüften Unternehmens gewonnen werden können, ist für die Entwicklung und auch für das Ansehen des Wirtschaftsprüferberufes entscheidend gewesen"(2).

V. Zwecke der Lagedarstellung im Prüfungsbericht

1. Der Wirtschaftsprüfer als "Krisenwarner"?

WP Elmendorff hatte in dem oben angeführten Zitat die Erkenntnis und Verhinderung von Krisen in den Vordergrund gestellt. In diesem Sinne äußerte sich auch WP Warneke, der dem Gesetzgeber von 1931 unterstellt, er habe auch beabsichtigt, ungünstige Entwicklungen möglichst frühzei-

---

(1) Elmendorff, W., Grenzen der Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 146 f.

(2) Adler, H., a.a.O., S. 208.

tig erkennbar zu machen, damit entsprechende Gegenmaßnahmen getroffen werden könnten. Deshalb würden die meisten Wirtschaftsprüfer nicht nur den Mindestbericht anfertigen, sondern zusätzliche Ausführungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bringen[1]. Dem Einwand, daß die Unternehmer oft keinen Gebrauch von den Erkenntnissen machten, hält er entgegen, daß der Bericht ihnen dann den guten Glauben nehmen sollte[2]. Dies ist aber auch tatsächlich das Äußerste, was mit der Information der Unternehmensleitung erreicht werden könnte. Dem Wirtschaftsprüfer stehen keine Hoheitsbefugnisse zu Gebote, um eine ruinöse Geschäftspolitik zu verhindern, außer der Information der Gläubiger und Aktionäre über das Testat. Hierzu äußert Warneke, es sei nicht erfreulich, daß der Wirtschaftsprüfer testieren dürfe, wenn mit Sicherheit der Zusammenbruch zu erwarten ist[3]. Ein Testat, das ein Urteil über den kommenden Zusammenbruch enthält, ist aber gar nicht erforderlich, sondern ein Testat, das darüber informiert, ob ordnungsmäßig über den kommenden Zusammenbruch berichtet wurde. Ob das testiert wird, ist aber nach den Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer höchst zweifelhaft und wurde auch in der einleitend wiedergegebenen Stellungnahme Warnekes nicht befürwortet. Die abschwächende Interpretation des gesetzlichen Auftrags dient hier zur Begründung von gesetzlich nicht vorgeschriebenen Aufgaben.

2. Können mit dem Prüfungsbericht "Lücken in der Rechenschaftslegung" geschlossen werden?

Dasselbe gilt für die Argumentation WP Ludewigs, daß die Berichterstattung über die wirtschaftliche Lage erforder-

(1) Warneke, H., a.a.O., S. 201.
(2) a.a.O., S. 203.
(3) a.a.O., S. 202.

lich sei, um dem gesetzlichen Klarheitsprinzip gerecht zu werden. Der Prüfungsbericht wäre überflüssig, erklärt Ludewig, wenn er nicht eine zusätzliche Funktion zu der des Jahresabschlusses hätte. Diese könne nur darin liegen, diese Lücke in der Rechenschaftslegung zu schließen[1] - wo doch das Klarheitsgebot des § 129 ausdrücklich auf den Jahresabschluß bezogen wird, nicht aber auf den Prüfungsbericht. Das Argument, daß das Klarheitsgebot durch die Spezialvorschriften der §§ 131 ff. AktG 1937 vollständig beschrieben werde, hält Ludewig für die Berichterstattung im Prüfungsbericht nicht für anwendbar. "Diese Vorschriften sind doch wohl nur dahingehend zu verstehen, daß man der Öffentlichkeit keinen weiteren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewähren wollte ..."[2]. Die Vorschriften sind nicht so zu verstehen, sondern ihre Auslegung ist so zu verstehen.

Im Interesse der Unternehmensleitung will man also die Funktionen ausüben, die man in Interesse externer Kapitalgeber nicht wahrnehmen wollte.

3. Unterstützung eines "unqualifizierten Aufsichtsrats"?

Als wichtigste Funktion des Prüfungsberichts wird die der Unterrichtung des Aufsichtsrats angesehen, der aus dem Prüfungsbericht erkennen soll, ob die gesetzlichen Vorschriften eingehalten wurden und ob sonstige wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen, die ein Eingreifen des Aufsichtsrats erforderlich machen[3].

WP Ludewig erläutert diesen Berichtszweck, den auch er für den wichtigsten hält. Er geht davon aus, daß die Auf-

---

(1) Ludewig, R., a.a.O., S. 327 f.
(2) a.a.O., S. 330.
(3) Schmaltz, K., a.a.O., BW 1938, S. 50 f.

sichtsratsangehörigen zu einer Kontrolle der Geschäftsführung zeitlich und nach ihrer Vorbildung nicht in der Lage sind. Ihre Hauptaufgabe liege in der Anknüpfung von Geschäftsverbindungen und in der Beratung der Geschäftsführung(1). Weil sie aber gesetzlich zur Aufsicht verpflichtet seien, müßten sie durch den Wirtschaftsprüfer unterstützt werden, insbesondere bei der Jahresabschlußprüfung, wofür sie den Lagebericht des Wirtschaftsprüfers benötigten, der entsprechend ihrem Bildungsniveau auszugestalten sei(2).

Unerörtert bleibt die Frage, weshalb - selbst wenn man einmal die Richtigkeit der These unterstellt, der Aufsichtsrat sei für die Ausübung einer Kontrolle unqualifiziert - weshalb man es dann nicht dem Aufsichtsrat überläßt, sich für die Ausübung seiner Kontrolle qualifizierter Hilfskräfte zu bedienen. Der Aufsichtsrat ist doch weder schutzbedürftig noch schutzwürdig, als daß ihm zwangsweise ein solches Hilfsorgan beigeordnet werden müßte.

4. Der Prüfungsbericht ist Niederschlag einer "managementkonformen Prüfung"

In die allgemeine Geschäftsführungskontrolle will sich der Wirtschaftsprüfer nicht einschalten, wie ja auch die Lagedarstellung hierfür ein wenig geeignetes Mittel ist, worauf bereits hingewiesen wurde. Die Geschäftspolitik zu beurteilen, sei nicht Sache des Wirtschaftsprüfers, erklärte bereits WP Bonnet; der Bericht schildere nur den Tatsachenbefund, die notwendigen Schlüsse müsse der Aufsichtsrat ziehen(3). WP Minz erklärt in seiner Darstellung

---

(1) Ludewig, R., a.a.O., S. 60 f.
(2) a.a.O., S. 75.
(3) Bonnet, a.a.O., S. 253.

ler Vorschläge des IdW zur Aktienrechtsreform, daß mit der erweiterten Ausgestaltung des Prüfungsberichts eine Kritik aller wirtschaftlichen Maßnahmen des Vorstandes nicht beabsichtigt sei[1]. WP Voigt äußert, dies sei eine "ebenso heikle wie bedeutungsvolle Frage", die "wohl schwierigste Aufgabe für den Berufsstand". Eine Kritik sei erst möglich, wenn der Wirtschaftsprüfer seit einer Reihe von Jahren ein Unternehmen geprüft hat, und "ganz einwandfrei" liege der Fall nur, wenn der Wirtschaftsprüfer auch der ständige Berater eines Unternehmens ist. "In solchen Fällen wird sein Urteil über den Rahmen der Begutachtung des Jahresabschlusses hinausgehen können. Es kann als erfreuliche Entwicklung festgestellt werden, daß sich in diesem Sinne das Aufgabengebiet des Wirtschaftsprüfers erheblich erweitert hat und daß in vielen Fällen Untersuchungen und Begutachtungen in dem hier verstandenen Sinne im Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers gewünscht und erwartet werden. Wir sollten diese Entwicklung begrüßen, denn damit ist nicht nur die Stellung unseres Berufes als Prüfer, sondern auch als Berater der Wirtschaft, auf die wir Anspruch erheben können, anerkannt"[2].

Diese Begründung für die weitgehende Berichterstattung erscheint plausibler als die der mangelnden Qualifikation des Aufsichtsrats. Der Wirtschaftsprüfer will im Rahmen seines öffentlich-rechtlichen Auftrages einen Ansatzpunkt für weitergehende Beratungsaufgaben verankern.

WP Schlobig zielt z.B. auf die Einschaltung des Wirtschaftsprüfers in das innerbetriebliche Informationssystem und darüber hinaus in den betrieblichen Entscheidungs- und Kontrollprozeß ab: "Wenn man nun bedenkt, daß die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmungen die

---

1) Minz, W., Rechnungslegung, a.a.O., S. 96.
2) Voigt, A., a.a.O., S. 139.

Beurteilung der rechtlichen, wirtschaftlichen und organisatorischen Grundlagen, der Produktivität, der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität sowie der Vermögens-, Kapital- und Finanzsituation bedeutet, so ist es ein nicht mehr weiter Schritt, die vom Wirtschaftsprüfer gesammelten und berichtlich oder gutachtlich weiterverwerteten Arbeitsunterlagen zu einer laufenden innerbetrieblichen Berichterstattung des Unternehmens auszugestalten." Zur Berichterstattung gehöre auch die "Mitwirkung an der Herstellung und Sicherung gesunder Verhältnisse". In Erfüllung dieser Pflicht müsse der Wirtschaftsprüfer seine Prüfungsfeststellungen für Berichtszwecke aufbereiten. "Vorerst gehört dies allerdings noch nicht zur allgemeinen Berufsübung. Eine entsprechende Weiterentwicklung der Berichtsgrundsätze des Wirtschaftsprüferberufs wäre aber wünschenswert, um damit den Berichten über die Jahresabschlußprüfung einen zusätzlichen Wert zu verleihen"(1).

Auf der Fachtagung des IdW 1969 wird als Zielsetzung der Prüfung überhaupt formuliert: "Das Management verlangt vom Wirtschaftsprüfer als seinen "Berater" eine "managementkonforme" Prüfung, in deren Rahmen sich der Wirtschaftsprüfer auch Themen widmen sollte, die nicht ausschließlich den Bereich des Rechnungswesens betreffen. Damit wird zwar, nach Auffassung anwesender Wirtschaftsprüfer, der Rahmen der Abschlußprüfung durchbrochen, doch schließe das eine davon abzugrenzende Beratung im Sinne einer "Optimierung der Prüfung" nicht aus. Die Bereitschaft zu einer derart umfassenden Konsultation des Wirtschaftsprüfers als "intimen Vertrauten" des Managements

(1) Schlobig, E., Aussagefähige innerbetriebliche Berichterstattung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 135 ff.: S. 137 f.

sei generell, insbesondere bei Klein- und Mittelbetrieben vorhanden"[1].

VI. Die Ausgestaltung des Prüfungsberichts findet keine ungeteilte Zustimmung der Unternehmensleitungen

Die Wirtschaftsprüfer fanden mit dieser Informations- und Beratungsfunktion nicht nur Zustimmung bei den Unternehmensleitungen. WP Peupelmann berichtet, daß der Wirtschaftsprüfer bei Großunternehmen seinen Bericht kürzer fassen könne, weil diese Unternehmen sich die Informationen selbst zusammenstellten[2].

Piper berichtet 1968 von seiner Tätigkeit bei einer großen Wirtschaftsprüfungs-Gesellschaft, daß die Berichte in jüngster Zeit generell gekürzt würden. "Die Tendenz, 'alten Ballast' abzuwerfen, war eindeutig erkennbar"[3].

WP Niehus erklärt, es "trifft in der Praxis kaum noch zu", daß der Prüfungsbericht dem Vorstand Grundlagen für unternehmerische Entscheidungen liefert[4]. WP Potthoff führt in seinem Tätigkeitsbericht auf der Verwaltungsratssitzung des IdW 1969 aus, daß es viele Firmen gebe, insbesondere Großunternehmen, "die die Prüfungstätigkeit als eine gesetzliche Notwendigkeit ansehen, im Grunde aber glauben, ohne sie auszukommen". Die Prüfungsberichte müßten in immer kürzeren Zeiträumen erstellt werden, womit der Beruf "vor teilweise unüberwindliche Schwierigkeiten" gestellt sei

(1) Arbeitskreis III auf Fachtagung des IdW 1969, Diskussionsleiter: Pougin, E., Management-Information, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Düsseldorf 1969, S. 117 ff.: S. 119.

(2) Peupelmann, H.W., a.a.O., WPg 1959, S. 383.

(3) Piper, G., Zum Umfang der schriftlichen Berichterstattung über Jahresabschlußprüfungen von Aktiengesellschaften, DB 1968, S. 1677 f.: S. 1677.

(4) Niehus, R.J., Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bei freiwilligen Abschlußprüfungen, DB 1969, S. 1349 ff.: S. 1354.

und den Chefs der Großunternehmen mit ihren umfangreichen eigenen Revisionsabteilungen "ein gewisses Überlegenheitsgefühl gegenüber der Pflichtprüfung" gebe[1].

VII. Information der Hausbanken und anderer Geschäftspartner mit besonderer Verhandlungsmacht

Auf zwei Gruppen von Destinatären in der einleitend wiedergegebenen Enumeration des Wirtschaftsprüfer-Handbuches wurde bislang noch nicht eingegangen: die Beteiligten bei Auseinandersetzungen und die Gläubiger bei Kreditverhandlungen.

Mehrheitsaktionären und Majoritäten wird der Prüfungsbericht regelmäßig zugänglich sein, aber auch das gesamte sonstige Datenmaterial des Unternehmens, so daß sie nicht auf ihn angewiesen sind. Der Staat macht seine Beteiligung generell von der Vorlage des Prüfungsberichts abhängig (§ 48 (2) 1. RHO). Nach dem Aktiengesetz wird der Prüfungsbericht gerade nicht dem Aktionär zugänglich gemacht, und der Minderheitsaktionär verfügt auch nicht über die Verhandlungsmacht, sich die Einsicht auszubedingen. Wie steht es aber in dieser Hinsicht mit den Kreditgebern?

Der Direktor der Dresdner Bank Richter berichtet 1935, die Prüfungsberichte gelangten "fast stets" in die Hände der kreditgebenden Banken. Er äußerte sich im übrigen positiv über ihren Informationswert. Sie bildeten mindestens ein wichtiges laufendes Kontrollmittel und gute und eingehende Prüfungsberichte seien im Normalfall auch bei der Kreditgewährung eine ausreichende Unterlage[2].

---

(1) Potthoff, Tätigkeitsbericht des Vorstandes des IdW, in: Anlage zum IdW-Rundschreiben Nr. 91, S. 3.

(2) Richter, H., Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung für das Kreditgeschäft der Banken, WT 1935, S. 244 ff.: S. 245 f.

Destinatäre des Prüfungsberichts sind also neben den leitenden Instanzen der Aktiengesellschaft auch Kreditgeber der Gesellschaft, die die nötige Verhandlungsmacht haben, um sich die Einsichtnahme auszubedingen, im wesentlichen also die Hausbanken der Gesellschaften. Diesen stellen die Wirtschaftsprüfer im Prüfungsbericht die Lagebeurteilung einer neutralen Instanz zur Verfügung.

Allerdings wird dieser bedeutsame Zweck fast nie von den Wirtschaftsprüfern herausgestellt. Bei der Einführung der Pflichtprüfung hatte Simon vom Institut für das Revisions- und Treuhandwesen die Kreditwürdigkeitsbeurteilung noch als Hauptzweck des Revisionsberichts und der Pflichtprüfung überhaupt bezeichnet[1]. Im übrigen werden die Kreditgeber nur beiläufig als Destinatäre des Prüfungsberichts erwähnt. Indessen ließe sich das auch damit erklären, daß die Privilegierung einer Gruppe von Gläubigern, noch dazu der am wenigsten schutzbedürftigen, mit dem Gesetz in Widerspruch steht. Die Schutzbedürftigkeit des Aufsichtsrats konnte demgegenüber stets aus seiner mangelnden fachlichen Qualifikation hergeleitet werden (obwohl das natürlich objektiv gesehen nicht ausreicht, da er sich sachkundiger Hilfspersonen bedienen kann).

Für die Ansicht, daß die Großgläubiger Destinatäre des Prüfungsberichts sind, spricht auch die Ausgestaltung des Berichts. Während wegen des Einsichtsrechts des Fiskus auf die Information über die Höhe der stillen Reserven verzichtet wurde, können hinsichtlich der Informationsinteressen der Gläubiger entgegengesetzte Tendenzen beobachtet werden. So wurde die Notwendigkeit der Berichterstattung in Krisenzeiten besonders hervorgehoben. Die Gefahr der Überschuldung sollte erörtert und die Liquiditätslage sollte

---

(1) Simon, H., Was verlangen Wirtschaft und Beruf von einer Bilanzprüfung? AfdRT 1931, S. 256 ff.: S. 261 f.

dargestellt werden. Die weitgehende Darstellung der rechtlichen Verhältnisse, wie sie z.B. von WP Eich gefordert wird, ist für die Geschäftsführungskontrolle kaum bedeutsam, für die Kreditwürdigkeitsbeurteilung aber unerläßlich[1].

Man kann deshalb grundsätzlich annehmen, daß die Wirtschaftsprüfer mit der Erstattung des Prüfungsberichts eine Schutzfunktion zugunsten eines Gläubigerkreises wahrgenommen haben, der über eine ausreichende Verhandlungsmacht verfügt, um sich vom Vorstand zusätzliche Informationen auszubedingen. Der Umfang der Information ginge dabei so weit, wie die Unternehmensleitungen glauben, sie ihren Großgläubigern schuldig zu sein oder wie sie mit den Großgläubigern vereinbart wurde. Dem widerspricht allerdings das Bestreben der Wirtschaftsprüfer, eine gesetzliche Pflicht zur Berichterstattung über die wirtschaftliche Lage einzuführen. War dies nur ein Ausfluß der geschilderten Bestrebungen, sich als Pflichtinformant oder als Pflichtberater der Unternehmensleitungen zu etablieren oder war dies ein Versuch zur Verbesserung des Gläubigerschutzes?

Eine Verbesserung des Gläubigerschutzes tritt jedoch durch die Einführung einer Berichtspflicht nicht ein. Besteht eine solche Pflicht, dann könnten die Unternehmensleitungen, die freiwillig weniger weitgehend berichten, ihren Großgläubigern diesen Bericht vorenthalten. Zwar wird es Kreditbeziehungen geben, bei denen die Verhandlungsposition der Bank so stark ist, daß sie sich die Einsicht in jedweden Prüfungsbericht und sogar Sonderprüfungen ausbedingen kann. Dann ist aber anzunehmen, daß schon auf freiwilliger Basis eine entsprechende Berichterstattung erfolgt. Dagegen würden die Banken bei Kreditverhältnissen, bei denen ihnen auf freiwilliger Basis nur weniger infor-

---

(1) Eich, W., a.a.O., S. 11 ff., S. 29, S. 33, S. 37 f.

mative Berichte zugänglich gemacht würden, nach Einführung der Mindestberichterstattung überhaupt keine Informationen mehr erhalten. Damit ist eine Schwächung der Verhandlungsposition der Unternehmensleitung verbunden, wie sie bei der Erörterung der freiwilligen Abschlußprüfungen dargestellt wurde (daß sich die Kreditgeber spezielle Sicherheiten ausbedingen, daß Kontrakte überhaupt nicht oder zu schlechteren Konditionen zustande kommen oder bestehende Kontrakte gekündigt werden). Die Unternehmensleitungen werden diese Beeinträchtigungen nur in beschränktem Umfang in Kauf nehmen und in diesem Maße eher einer Einsichtnahme des weitergehenden Prüfungsberichts zustimmen. Wird diese Schwelle aber nicht erreicht, dann werden die Banken auch die sonst bezogenen Informationen nicht mehr erhalten. Insgesamt führt also die Einführung einer Mindestberichtspflicht nicht zu einer Verbesserung des Gläubigerschutzes, sondern hat nur zur Folge, daß ein Teil der Gläubiger, der sich Zusatzinformationen ausbedingen kann, hierauf verzichten muß, daß ein anderer Teil verbesserte Informationen erhält und ein dritter Teil dieselben Informationen bezieht wie zuvor. Die Informationsdifferenzen bei den bestehenden Großkreditbeziehungen (die hier nur in Frage kommen) werden vergrößert und das Instrument der Informationspolitik (wiederum als eines Mittels der Finanzpolitik) kann nur noch in geringerem Umfang eingesetzt werden. Schon hieraus erscheint die Ablehnung der Berichtspflicht durch die Unternehmensleitungen verständlich.

H. Die Zielsetzung der Berufsanwärter bei der Gründung des Berufsstandes

Bisher wurden die Stellungnahmen der Berufsangehörigen zu bestimmten Aufgaben untersucht. Im folgenden soll umgekehrt verfahren werden. Es sollen die Stellungnahmen der Berufsangehörigen zu Gestaltung ihres Aufgabenbereichs untersucht werden. Dabei sollen zwei Phasen besonders herausgehoben

werden, die der Schaffung des Berufsstandes und die der nationalsozialistischen Herrschaft.

I. Die Ablehnung der Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer"

Die Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" taucht erstmalig in den Verordnungen zur Aktienrechtsreform auf[1]. Sie war erst in der letzten Phase der Beratungen des Gesetzes gewählt worden[2]. Michel vom Reichswirtschaftsministerium erklärt hierzu: "Die ursprünglich für diese qualifizierten Bilanzprüfer vorgesehene Bezeichnung "Wirtschaftstreuhänder" mußte mit Rücksicht auf die Entwicklung des Treuhandrechts und 'die Treuhandschaft als typischen Rechtsvorgang' (so Friedmann in dem Gutachten für den 36. Deutschen Juristentag, Berlin, Walter de Gruyter, 1930) durch die etwas nüchterne, die Revisionstätigkeit deutlicher zum Ausdruck bringende Berufsbezeichnung 'öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer' ersetzt werden"[3].

Vier Gruppen, die an dem Zugang zu dem neuen Beruf interessiert waren, hatten sich 1930 im Institut für das Revisions- und Treuhandwesen zusammengeschlossen: der Verband der Bücherrevisoren, der Verband Deutscher Diplomkaufleute, der Verband Deutscher Treuhandgesellschaften und der Reichsbund deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften. Übereinstimmend lehnten sie die neue Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" ab.

---

(1) RGBl. 1931 I S. 658, 766.

(2) Berufsgruppe Wirtschaftstreuhänder im Verband Deutscher Diplom-Kaufleute e.V., Verband Deutscher Diplomkaufleute (VDDK) im Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (BNSDJ), Der Wirtschaftstreuhänder, Berlin 1933, S. 48.

(3) Michel, E., Die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern, ZfdT 1931, S. 63, zit. nach: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 48.

bezeichnung durch die neue Regelung, die eine günstige Gelegenheit dazu bot, nicht beseitigt wird und daß dem Treuhänderberuf die öffentliche Anerkennung und Verleihung einer Berufsbezeichnung, welche die Weite seines Tätigkeitsgebietes erkennen läßt, versagt geblieben ist. Die Treuhänder müssen sich vorbehalten, den Kampf um die Anerkennung der Bezeichnung Wirtschaftstreuhänder im gegebenen Zeitpunkt wieder aufzunehmen"(1).

II. Die Bücherrevisoren beabsichtigen eine "konstruktive Prüfung

Die Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" wird also abgelehnt, weil sie ein zu enges Tätigkeitsgebiet kennzeichnet und zum anderen deshalb, weil sie den Terminus "Prüfer" enthält, der auf den Interessengegensatz von Prüfer und Geprüftem hinweist. Zwar ist dieser Gegensatz nicht notwendig mit dem Begriff "Prüfer" verbunden, denn auch der Berater prüft, bevor er Ratschläge erteilt. Aber der Berater prüft, um eine Verbesserung der Entscheidungsqualität zu erreichen, die im Interesse des Beratenen liegt, während der "Prüfer" prüft, um Dritten zu gewährleisten, daß der Geprüfte in ihrem Interesse disponiert. Voss erklärt jedoch, daß sich alle Tätigkeiten des Bücherrevisors als "Wirtschaftsberatung" kennzeichnen lassen(2), womit er die Prüfung im letzteren Sinne als nicht zu seinem Funktionsbereich gehörig ausschließt. "Und doch trifft man hin und wieder die Anschauung, der Bücherrevisor befasse sich nur mit der Revision oder gar, er solle sich auch nur mit dieser Tätigkeit befassen. Das ist eine Anschauung, die völlig verkennt, daß sich der Charakter unseres Berufes im Laufe der Entwicklung wesentlich geändert hat, daß er nicht mehr - ich möchte sagen - passiver und destruktiver,

(1) Voss, W., a.a.O., S. 91.

(2) a.a.O., S. 130.

(3) Schmidt, F., Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, AfdRT 1931, S. 207 ff.: S. 214 f.

sondern aktiver und konstruktiver Art ist". Der qualifizierte Bücherrevisor beschränke sich heute nicht mehr auf die Nachprüfung einer exakten Rechnungsführung, sondern sehe seine Aufgabe darin, das Rechnungswesen produktiv zu gestalten, in seinen Ergebnissen "Fingerzeige für die Betriebsgebarung" zu finden und "als vertrauenswürdiger Berater dem Unternehmen in allen betriebswirtschaftlichen Fragen zu dienen"(1). An anderer Stelle führt er aus, der Bücherrevisor sei in der Hauptsache Wirtschaftsberater, in zweiter Linie übe er Gutachtertätigkeiten (Rentabilitätsermittlungen, Organisationsfragen und Kalkulationsmethoden) aus und "erst in letzter Linie, als Nebenbeschäftigung, oder - richtiger gesagt - als Vorarbeit kommt die Prüfung von Büchern und die reine Bilanzbeglaubigung"(2). Hier wird mit aller Deutlichkeit herausgestellt, daß ausschließlich im Interesse der Unternehmensleitung, d.h. in Ausübung der Beratungsfunktion geprüft werden sollte.

Zu der Äußerung von F. Schmidt, daß die Öffentlichkeit vom Wirtschaftsprüfer erwartet, daß er in Erfüllung des Klarheitsprinzips die Aufdeckung der stillen Reserven verlangt, damit der Aktionär die Vermögensmehrung in Gestalt höherer Kurse an der Börse realisieren kann(3), bemerkt Voss zwar, daß hier ein wichtiges Problem liege, das zu lösen wäre, wendet aber ein: "Man würde dem Institut der Pflichtrevision schaden, wenn man es von vornherein als Kampfmittel betrachtet." "Es würde dem Institut der Pflichtrevision sicher nicht von Vorteil sein, wenn man es allzusehr mit wirtschaftspolitischen Dingen bela-

---

(1) Voss, W., a.a.O., S. 91.

(2) a.a.O., S. 130.

(3) Schmidt, F., Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, AfdRT 1931, S. 207 ff.: S. 214 f.

stet und den Prüfer damit von vornherein in eine schiefe Stellung bringt"[1]. Die Weichen waren bereits gestellt, noch bevor der erste Wirtschaftsprüfer bestellt war.

III. Die Diplom-Kaufleute wollen statt des Wirtschaftsprüfers einen "universellen Wirtschaftssachverständigen" etablieren

Die zweite Gruppe von Berufsanwärtern, die im Verband Deutscher Diplom-Kaufleute (VDDK) zusammengeschlossen war, initiierte 1933 eine Denkschrift unter dem Titel "Der Wirtschaftstreuhänder", der folgende Zielsetzung vorangestellt wurde: "Die Denkschrift möchte ein Wegbereiter der Auffassung sein, daß aus dem Wirtschaftsprüfer, der nach der Aktienrechtsnovelle Bilanzprüfer heißt, der Wirtschaftstreuhänder als kaufmännisch-betriebswirtschaftlicher Sachwalter entwickelt werden muß"[2].

Der Denkschrift zufolge ist die Berufsbezeichnung "Wirtschaftstreuhänder" Ausdruck weit zurückgehender Bemühungen zur Schaffung eines Berufsstandes von "praktisch und akademisch gebildeten Personen für die Aufgaben der Wirtschaftsberatung, Steuerberatung, Betriebskontrolle und Organisation"[3]. Für diesen Berufsstand waren im Laufe der Zeit die Bezeichnungen "Betriebsanwalt", "Wirtschaftsanwalt", "Wirtschaftsberater", "Wirtschaftssachverständiger" und "Treuhänder" vorgesehen gewesen[4]. Der "Treuhän-

---

(1) Stellungnahme des Schriftleiters (Voss, W.), Rundschau, S. 197 f.

(2) Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 10.

(3) a.a.O., S. 48 ff.

(4) Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 14 ff., insbes. unter Verweis auf Vorträge des Vorstandsmitgliedes Pfundt auf den Verbandstagungen des VDDK 1920 und 1922 und auf Nicklisch, DBw 1931, S. 249, sowie die Bildung der "Fachgruppe der Wirtschaftsberater", die später in "Fachgruppe der Wirtschaftstreuhänder" umbenannt wurde.

der" sollte bei den Industrie- und Handelskammern nach besonderen Prüfungen vereidigt werden[1]. "Das Ziel des Verbandes ist (vielmehr) die Organisation des Standes der Wirtschaftstreuhänder, also einer bestimmten Art von Wirtschaftssachverständigen oder Wirtschaftsberatern"[2]. "Er (der Wirtschaftstreuhänder - d. Verf.) muß imstande sein, heute eine Metallwarenfabrik, morgen eine Textilwarenhandlung, übermorgen ein Hotel kritisch hinsichtlich ihrer Wirtschaftlichkeit, ihrer Bilanz und ihrer Erfolgsrechnung zu prüfen, zu begutachten und zu beraten. Ohne weitgehende betriebswirtschaftliche Kenntnisse ist das nicht möglich. Er wird ein andermal vor Gericht als Sachverständiger ein Urteil darüber abzugeben haben, ob gegen Bestimmungen des Handelsrechts verstoßen worden ist. Dazu braucht er Rechtskenntnis. Er wird häufig Steuerpflichtige gegenüber den Finanzbehörden vertreten. Dazu gehören außer betriebswirtschaftlichen Kenntnissen solche des Steuerrechts. Er wird zur Vergleichsperson und zum Konkursverwalter bestellt werden. Dies verlangt wiederum besondere Kenntnisse und Erfahrungen. Der Mann, der allen diesen Aufgaben gewachsen ist, und das dafür notwendige Wissen und Können mitbringt, ist der Wirtschaftstreuhänder"[3].

Dieses Berufsbild entwirft der vereidigte Bücherrevisor und Treuhänder VDDK Pfundt. Der Tätigkeitsbereich geht dabei noch weit über den der Beratung hinaus und läßt sich tatsächlich nur durch die Bezeichnung "Wirtschaftssachverständiger" umreißen, wobei allerdings die rechtlichen Gebiete schon unberücksichtigt bleiben. "Dieser Aufgabenkreis geht so weit und ist so vielgestaltig, daß es fast unmöglich ist, einen alles umfassenden und treffen-

---

(1) Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 20.

(2) Pfundt, W., Wirtschaftssachverständiger - Wirtschaftsberater - Wirtschaftstreuhänder, DpB 1930, S. 487 ff.: S. 487.

(3) Bork, H., a.a.O., S. 323.

den Namen für unseren Beruf zu finden", äußert Bork vom VDDK[1]. "Die dargelegte Regelung des Revisionswesens stellt ohne Zweifel nicht das dar, was die Berufsverbände erstrebt haben. Es ist nicht der Berufsstand der Wirtschaftstreuhänder sanktioniert worden, sondern eins von vielen Arbeitsgebieten geregelt worden. Für die Berufspolitik der Verbände ergeben sich weitere Aufgaben, um die Teillösung einer Berufsfrage zu einer vollständigen und befriedigenden Regelung des Treuhandwesens zu führen"[2].

Die Prüfungsordnung für die Wirtschaftsprüfer war ursprünglich für einen Berufsstand der "Wirtschaftstreuhänder" konzipiert worden, wie er dem Verband Deutscher Diplom-Kaufleute vorgeschwebt hatte. Ihr Urheber war Schmalenbach, wie WP Pfundt berichtet[3].

IV. "Abhängige" und "unabhängige" Treuhandgesellschaften

Die dritte an dem Berufszugang interessierte Gruppe waren die Treuhandgesellschaften, wobei noch zwischen bankabhängigen, konzernabhängigen, staatsabhängigen und unabhängigen Treuhandgesellschaften zu unterscheiden war. Die Banktreuhandgesellschaften hatten sich im Reichsbund Deutscher Treuhandgesellschaften zusammengeschlossen, die übrigen Gruppen im Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften (Treuhandverband). Beide Verbände waren an der Gründung des Instituts für das Revisions- und Treuhandwesen beteiligt.

---

(1) Bork, H., a.a.O., S. 323.

(2) a.a.O., S. 323.

(3) Pfundt, W., Der Werdegang des Wirtschaftsprüferberufes, DpB 1950, S. 344 ff.: S. 348.

1. Der Ursprung der Prüfung mit Hilfe des Prüfungsberichts

Die bankabhängigen Treuhandgesellschaften waren von 1900 an gegründet worden, anfangs zum Zweck der Treuhandtätigkeit, dann in erster Linie für Kreditrevisionen, außerdem für laufende Jahresrevisionen. "Geschäftlich bestand damit zweifellos eine Verbindung zwischen der Bank, ihren Kunden und ihrer Treuhandgesellschaft, die sich gewiß auch finanziell für die Bank günstig auswirkte"(1), berichtet Voss. "Heute darf wohl festgestellt werden, daß die Banken formell eine scharfe Trennung zwischen der Treuhandgesellschaft und der Bank - vor allen Dingen auch hinsichtlich des Personals durchgeführt haben und daß sie auch im Interesse ihres guten Rufs dafür sorgen, daß gegen die Verschwiegenheitspflicht nicht verstoßen wird. Praktisch gesehen, liegt der Fall ja auch meistens so - vor allem bei der Kreditrevision - daß die Bank von dem Kreditnehmer verlangt, daß er sich von ihrer Treuhandgesellschaft revidieren läßt und daß ihr der Revisionsbericht vorgelegt wird. Der Kreditnehmer wird sich hiermit einverstanden erklären, und wenn nun die Bank den Revisionsbericht vorgelegt bekommt, so kann man natürlich von einer Verletzung der Verschwiegenheitspflicht nicht sprechen"(1). Hier liegt also der Ursprung der oben dargestellten Schutzfunktion im Interesse der Hausbanken, bei der der Prüfungsbericht als Informationsinstrument dient. Den Banken sollte die Richtigkeit der Informationen und den Unternehmensleitungen die Kontrolle über den Umfang der Informationsgewährung gewährleistet werden. Destinatäre der Informationen waren also die jeweils herrschenden Großbanken, während sonstige Interessenten erst informiert wurden, "wenn bereits vorher ohnedies die betreffende Bank

(1) Voss, R., a.a.O., S. 115.

ihre eigenen Interessen hinreichen gewahrt glaubt", wie Hein berichtet[1].

Ganz entsprechend bediente sich der Staat eigener Treuhandgesellschaften für die externe Revision bei seinen Beteiligungs-, Kredit- und Bürgschaftsverhältnissen. Gesetzlich wurde vorgeschrieben, die Prüfungen durch "einen dem zuständigen Reichsminister genehmen sachverständigen Prüfer"[2] vornehmen zu lassen, und "genehm" sind am ehesten die staatseigenen Prüfungsgesellschaften. Auch hier dient der Prüfungsbericht als Informationsinstrument, von dessen Vorlage der Staat sein Engagement in den meisten Fällen abhängig macht (insbes. § 48 (2) RHO).

Dagegen übten die konzernabhängigen Treuhandgesellschaften, wie Hintner berichtet, keine externe Revision aus, sondern waren "in die Form einer äußerlich selbständigen Gesellschaft gekleidete interne Revisionsbüros", bei denen der Anschein einer unabhängigen Gesellschaft die Aktionäre und Gläubiger "unberechtigterweise in Sicherheit wiegt"[3]. Danach kann angenommen werden, daß der Grund für die "Verselbständigung" die Täuschung der Gläubiger und Aktionäre war.

2. Die Bemühungen der Treuhandgesellschaften zum Schutz ihres Funktionsbereichs

Das Tätigkeitsgebiet der Treuhandgesellschaften war Gegenstand firmenrechtlicher Auseinandersetzungen[4]. 1922 er-

---

(1) Hein, J., Die künftige Stellung des Buchsachverständigen und Treuhänders im Aktien- und Bilanzwesen, Mitt. des Bundes der Buchsachverständigen Deutschlands in Berlin 1922, S. 245 ff.: S. 247, zit. nach Mayer, F., Das Publizitätsproblem in der Wirtschaft, Diss., Leipzig 1930, S. 208.

(2) § 48 (2) RHO; Ferner ist das Einverständnis des Präsidenten des Rechnungshofes erforderlich (§ 110 a RHO).

(3) Hintner, O., Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München, Berlin, Leipzig 1926, S. 100 f.

(4) Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 18 ff.

ging eine Entscheidung des Kammergerichts, in der festgestellt wurde, daß nur solche Unternehmungen als "Treuhandgesellschaften" firmieren durften, die sich ausschließlich mit folgenden Geschäften befaßten:

- der "allgemeinen Treuhandtätigkeit", worunter die Anlage und Verwaltung von Vermögen Dritter im eigenen Namen verstanden wurde,
- der Fürsorge für Gläubiger bei Verlustgefahr und ihrem Schutz gegenüber fremden Staaten und Unternehmungen (Sanierung und Pfandhalterschaft),
- der Revision von Büchern und Bilanzen anderer Unternehmungen,
- der Wirtschaftsberatung und Beratung in Steuer- und Vermögensangelegenheiten(1).

Zu dieser Entscheidung war der Treuhandverband gutachtlich gehört worden, der sich auf eine Auskunft der Industrie- und Handelskammer Berlin stützte, wie in der Denkschrift des VDDK berichtet wird(2).

Geschützt werden sollte das Vertrauen, das die in Betracht kommenden Verkehrskreise einem Treuhandunternehmen entgegenbringen, weshalb ein Unternehmen, das auch treuhandfremde Geschäfte übernimmt, diese Bezeichnung nicht führen dürfe, wie in einer anderen Entscheidung des Kammergerichts ausgeführt wird(3). Als Wesensmerkmal der Treuhandgesellschaft hob die Industrie- und Handelskammer Köln die "Neutralität nach beiden Seiten" hervor(4). "Der Versicherungs-

---

(1) Kammergericht v. 20.10.1922 - 1a X 449/22, in: Jahrbuch für Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, Bd. 1, S. 192, zit. nach: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 22 f.

(2) a.a.O., S. 22.

(3) Kammergericht v. 24.7.1930, 1 b X 385/30, Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin 1931, S. 395, zit. nach: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 25 f.

(4) Deutsche Wirtschaftszeitung 1927, S. 732, zit. nach: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 29.

vermittler hat (danach) nur das Interesse, auf jeden Fall eine Versicherung abzuschließen, um dafür seine Provision einzunehmen, ganz gleich, ob es sich um die vorteilhafteste, die billigste und die geeignetste Versicherung handelt oder nicht. Dieses Geschäftsgebaren widerspricht aber dem Begriff der treuen Hand. Der Treuhänder hat die ihm anvertrauten Interessen unabhängig und völlig uninteressiert zu prüfen und ohne Rücksicht auf die ihm zustehende Gebühr (nicht Provision) einen Rat zu erteilen", heißt es in einer Stellungnahme des Treuhandverbandes zu einem Urteil des OLG Dresden, in dem die Führung der Firmenbezeichnung "Treuhandgesellschaft" einer Gesellschaft gestattet wurde, die auch "treuhandfremde" Geschäfte betrieben hatte, dies aber in ihrer Firmenbezeichnung zum Ausdruck gebracht hatte(1).

Der Kampf um das Monopol auf die Firmenbezeichnung "Treuhandgesellschaft" wurde mit großer Hartnäckigkeit geführt, und er würde wohl auch heute noch andauern, wenn er nicht durch die Einordnung der Treuhandgesellschaften in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer entschieden worden wäre, womit die gewünschte Privilegierungen notwendig verbunden war.

Die Auseinandersetzung zeigt, wie genau differenziert wurde, wenn es darum ging, die Loyalität der Wahrung von Interessen der Auftraggeber als besonderes Qualitätsmerkmal der Leistungen von Treuhandgesellschaften zu schützen. Die Beratung hat die Beeinflussung zu Dispositionen im Interesse des Beratenen selbst zum Gegenstand, die Vertretung dagegen die Beeinflussung zu Dispositionen im Interesse Dritter, weshalb diese Geschäfte grundsätzlich als die "Unabhängigkeit" des Beraters gefährdend ausgeschlossen werden mußten. Das gleiche Unabhängigkeitserfordernis besteht für den Treuhänder, der nicht nur seine Auftraggeber zu Dispositionen

---

(1) ZfdT 1927, S. 8, zit. nach: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., S. 29 f.

beeinflußt, sondern diesen die Dispositionen abnimmt, und für die Spezialformen der Treuhänderschaft wie die Konkursverwaltung und die oben erwähnte Pfandhalterschaft. Die Wahrung der Unabhängigkeit in diesem Sinne war also offenbar stets ein Anliegen des Berufsstandes. Mit diesem Unabhängigkeitserfordernis ist grundsätzlich auch die Revision im Interesse externer Kapitalgeber vereinbar. Diese wird zwar wie die Vertretung im Interesse Dritter durchgeführt, sie sichert aber nur bestehende Ansprüche an die Dispositionen des Beratenen. Sofern der Beratene diesen Ansprüchen nachkommt, können keine Interessenkonflikte bestehen, wenn überhaupt der Gegenstand der Beratung (die Dispositionen, hinsichtlich derer beraten wird) mit dem Gegenstand der Kontrolle übereinstimmt.

Wie steht es aber umgekehrt mit der Vereinbarkeit solcher Tätigkeiten mit der Prüfung? - "Unabhängigkeits"-Erfordernisse sind für die jeweiligen Entscheidungen festzulegen, für die diese Entscheidungsqualität bestehen soll, bei dem Prüfer also für die Entscheidung über die Testateinschränkung und nicht wie beim Berater für die Entscheidung über die Handlungsmöglichkeiten des Beratenen. Jede Testateinschränkung impliziert notwendig eine Konfliktsituation, anderenfalls wäre die Testateinschränkung nicht erforderlich. Die "Unabhängigkeit" des Prüfers besteht deshalb gerade in der Bereitschaft zum Konflikt. Sie kann durch jede Chance beeinträchtigt werden, zusätzliche Aufträge von dem Prüfungspflichtigen zu erhalten oder durch das Risiko, solche Aufträge zu verlieren. Es kommt hierbei offensichtlich nicht darauf an, gerade Vertretungsgeschäfte aus dem Tätigkeitsbereich auszuschließen, worum die Treuhandgesellschaften sich so intensiv bemühten. Die von den Treuhandgesellschaften verfochtene Unabhängigkeit ist die des Beraters, nicht die des Prüfers.

3. Der angestrebte Tätigkeitsbereich ist derselbe wie bei den übrigen Berufsanwärtern

Der Syndikus des Treuhandverbandes Ertel bemerkte zum Aufgabenbereich des Wirtschaftsprüfers: "Es ist nicht einzusehen, weshalb etwa der durch ein Examen auf den verschiedensten Berufsgebieten geprüfte Wirtschaftsprüfer sich nur auf die Pflichtrevision beschränken sollte. Gerade durch das Prüfungsverfahren wird festgestellt, daß der Wirtschaftsprüfer auch für andere Gebiete als nur für die Pflichtrevision in Frage kommt und hinzugezogen werden soll.

"Hieraus ergibt sich folgendes: Das Schwergewicht der Berufsbetätigung des Wirtschaftsprüfers wird zweifellos in der Pflichtrevision liegen. Außer der Pflichtrevision eröffnen sich aber für den Wirtschaftsprüfer und natürlich auch für die Prüfungsgesellschaften (zugelassene Revisions- und Treuhandgesellschaften) etwa die gleichen Betätigungsgebiete, die bisher üblicherweise die beeidigten Bücherrevisoren und die Treuhandgesellschaften bearbeitet haben"(1). Anders als die Vertreter der anderen genannten Verbände sieht Ertel das Schwergewicht der Berufstätigkeit in der Pflichtrevision. Auch er hebt aber als Spezifikum des Berufsstandes den besonderen Qualifikationsnachweis hervor, nicht die Besonderheit der Interessenvertretung, weshalb er eine Beschränkung des Tätigkeitsfeldes auf die Pflichtrevision ablehnt. Er weist darauf hin, daß die Pflichtrevision erheblich abgekürzt werden könne, wenn dem Wirtschaftsprüfer gleichzeitig die "laufende Revision" übertragen würde, worunter er eine alle zwei oder drei Monate durchzuführende Prüfung versteht(2). "Daß solche laufenden Überwachungsrevisionen sich nicht nur auf das reine Revisionsgebiet beschränken, sondern auch organisatorischen Inhalt haben können, ist allgemein bekannt"(2).

---

(1) Ertel, H.A., Wirtschaftsprüfer und Pflichtrevision, Leipzig Berlin/Wannsee Wien 1932, S. 70.

(2) a.a.O., S. 71.

V. Ergebnis

Insgesamt ergibt sich also, daß alle Gruppen, die an dem Berufszugang interessiert waren, einen anderen Beruf anstrebten als den, der geschaffen wurde, nämlich den eines Wirtschaftssachverständigen mit besonderer Qualifikation, der, wie das Beispiel der Treuhandgesellschaften zeigte, sein Tätigkeitsgebiet so abgrenzte, daß stets die Loyalität gegenüber dem Auftraggeber gewahrt wurde. Auch die Vertreter der übrigen Gruppen nannten keine Tätigkeiten, die mit dieser Loyalität nicht vereinbar waren. Die Prüfungstätigkeit ist grundsätzlich mit diesem Tätigkeitsgebiet vereinbar, fällt aber als atypisch heraus. Sie wurde nur von einem Vertreter der Treuhandgesellschaften als das hauptsächliche Tätigkeitsgebiet genannt, während sonst die Beratungstätigkeit in den Vordergrund gerückt wurde. Der besondere Charakter der Prüfungstätigkeit als eine Tätigkeit im Interesse externer Kapitalgeber wurde nirgends herausgestellt, sondern nur ihr Wert zur Aufdeckung von Fehlern in dem betrieblichen Datenmaterial, das ja auch den Unternehmensleitungen als Dispositionsgrundlage dient. Die "Polizei"-Funktion, die dem Wirtschaftsprüfer zum Schutz der Gläubiger und Aktionäre übertragen worden war, wurde gelegentlich sogar ausdrücklich abgelehnt.

J. Besonderheiten der Entwicklung des Berufsstandes in der Zeit des Nationalsozialismus

Der Berufsstand wurde während der Zeit des Nationalsozialismus mit besonderen Aufgaben betraut, und es wurde von staatlicher Seite versucht, die Ausübung der bestehenden Funktionen zu beeinflussen. Welche Bestrebungen waren dies und wie reagierte der Berufsstand hierauf?

I. Die "Gleichschaltung"

Einleitend wurde dargestellt, daß die Berufsvertretung sich in die Parteiapparatur der Nationalsozialisten eingliedern ließ. Der Geschäftsführer des IdW Adler erklärte nach der Machtübernahme: "Selbstverständlich hat auch das IdW der politischen Umwandlung sofort Rechnung getragen. Als maßgebende, von der Regierung und anderen Stellen anerkannte offizielle Berufs- und Standesorganisation hat das IdW von sich aus im Sinne der Gleichschaltung einen aus Mitgliedern der Regierungsparteien gebildeten Aktionsausschuß eingesetzt"(1). Das IdW unterschrieb als Mitglied einer "Arbeitsgemeinschaft des Revisions- und Treuhandwesens" eine Ergebenheitsadresse an die neuen Machthaber, in der erklärt wird: "Wir und die uns angeschlossenen Verbände werden (deshalb) nach besten Kräften die Ziele der Regierung Adolf Hitler unterstützen"(2). 1940 waren nur noch 58 der im Wirtschaftsprüfer-Verzeichnis aufgeführten Berufsangehörigen nicht Mitglied des Nationalsozialistischen Rechtswahrerbundes(3), obwohl der Beitritt jedem Wirtschaftsprüfer freigestellt war.

II. Die neue Zielvorgabe des Berufsstandes

Auf dem Juristentag 1936 in Leipzig wurden von der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler des Nationalsozialistischen Rechtswahrerbundes folgende Thesen verkündet ("Leipziger Thesen"):

"1. Das Wirtschaftstreuhandwesen hat die öffentliche Aufgabe der Prüfung, Beratung und Betreuung der Einzelbe-

---

(1) Adler, H., Die künftige Ausgestaltung der deutschen Wirtschaftsprüfung, WP 1933, S. 157 f.: S. 157.

(2) WP 1933, S. 147.

(3) IdW, Wirtschaftsprüfer-Verzeichnis 1940, Berlin 1940.

triebe der Wirtschaft oder der öffentlichen Hand mit dem Ziel der Erhaltung einer geordneten völkischen Wirtschaft.

2. Die Träger dieser Aufgaben (Wirtschaftstreuhänder) haben nach dieser Zielsetzung als Wahrer des Rechtes der Volksgemeinschaft gegenüber der Wirtschaft zu wirken und müssen infolgedessen charakterlich, fachlich und weltanschaulich besonderen Anforderungen entsprechen.

3. Die organisatorische und rechtliche Ordnung sowie die einheitliche Führung des Berufes ist daher zur Sicherung der unerläßlichen Auslese, Reinerhaltung und Leistungsfähigkeit des Wirtschaftsprüferberufes im öffentlichen Interesse erforderlich"(1).

Die als These 1 formulierte Inhaltsbestimmung des Tätigkeitsbereichs stammt von dem kommissarischen Leiter des IdW, Mönckmeier, der sie, wie WP Liß berichtet, mit ihm erarbeitet hatte(2).

Dieses Berufskonzept stimmte nur teilweise mit dem Konzept des "Wirtschaftstreuhänders" überein, das den Berufsanwärtern bei der Gründung vorschwebte.

Einmal waren die ausschließlich sachlichen Qualifikationserfordernisse der Berufsanwärter um weltanschauliche Qualifikationserfordernisse ergänzt worden. "In der nationalsozialistischen Wirtschaftsverfassung ist der Beruf (jedoch) gleichsam einer der Erfüllungsgehilfen für die Durchsetzung

---

(1) Leipziger Thesen der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler des Nationalsozialistischen Rechtswahrerbundes, in: Buchholz, P., Becker, Th., Zur Entwicklung des Wirtschaftstreuhandwesens, WT 1936, S. 446 ff.: S. 448.

(2) Liß, R., Der Wirtschaftstreuhänder als Ordnungs- und Rechtswahrungsorgan des Volkes in der Wirtschaft und die Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, Bd. 1, Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens, Halle 1938, S. 181 ff.: S. 199.

des Parteiprogramms ..."[1]. "Heute ist der Wirtschaftstreuhänder der nationalsozialistische Ordnungsträger in der Wirtschaft, der Rechtswahrer der Volksgemeinschaft gegenüber den Einzelbetrieben"[2], proklamierte Mönckmeier.

WP Gerstner zählt unter Berufung auf Reichsrechtsführer und Reichsminister Frank außer den Wirtschaftsprüfern auch die beeidigten Bücherrevisoren, Diplom-Bücherrevisoren, Steuerberater und "sonstigen Wirtschaftstreuhänder, deren Tätigkeit vollberuflich im Revisions- und Treuhandwesen liegt" zu den Wirtschaftstreuhändern[3]. Das Bestreben der Berufsanwärter, diese Bezeichnung Personen vorzubehalten, die einen besonderen Qualifikationsnachweis wie das Wirtschaftsprüferexamen erbracht hatten, war damit nicht in Erfüllung gegangen.

Dafür war ein anderer Wunsch erfüllt worden, nämlich der nach expliziter Aufnahme der Beratung in den Tätigkeitsbereich des Berufsstandes, die in den Leipziger Thesen sogar in den Rang einer öffentlich-rechtlichen Tätigkeit erhoben wurde. Die Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Tätigkeit bezeichnete Reichsrechtsführer und Reichsminister Frank als "Ausfluß liberalistischen Denkens". "Für den Vertreter der Idee des Führungs-Staates, für uns Nationalsozialisten, aber gibt es keine Scheidung zwischen privater und öffentlicher Sphäre in dem Bereich der Wirtschaft. Das Gesamtleben der Nation und damit auch der Wirtschaft gehört zur Sphäre des deutschen Volksschicksals"[4].

---

(1) Mönckmeier, O., Der unabhängige Wirtschaftstreuhänder, WT 1936, S. 1.

(2) ders.: Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 35 ff.: S. 36.

(3) Gerstner, P., Der Wirtschaftstreuhänder, WP 1934, S. 97.

(4) Frank, Der Wirtschaftstreuhänder im nationalsozialistischen Staat, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 1 ff.: S. 4.

III. Stärkung der Marktstellung bei der Wirtschaftsberatung

Die Zubilligung der "Beratungs- und Betreuungsfunktion" durch die staatlichen Stellen, noch dazu mit dem Prädikat des öffentlichen Auftrages, stärkte die Position der Wirtschaftsprüfer gegenüber beratenden Berufen, die anstrebten, die Wirtschaftsberatung von einem speziellen Eignungsnachweis abhängig zu machen und für die Bezeichnung "Wirtschaftsberater" einen gesetzlichen Schutz zu bekommen. WP Liß äußert zu solchen Bestrebungen: "Um es kurz zu machen: derartige Ausführungen sind natürlich Unsinn aus der ganz einfachen Überlegung heraus,

a) daß der Wirtschaftstreuhänder nach der amtlichen Begriffsdefinition Dr. Mönckmeiers Aufgaben prüfenden, beratenden und treuhänderischen Charakters zu erfüllen hat und damit eben Buch- bzw. Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsberater und Wirtschaftstreuhänder zugleich ist,

b) daß die organisatorische Zusammenfassung der Wirtschaftstreuhänder aber ausschließlich im NSRB und nicht in der Betriebsfachschaft für das Sachverständigenwesen erfolgt ist,

c) daß die Reichsfachschaft für das Sachverständigenwesen demgegenüber Sachverständige auf fast ausschließlich außerhalb jeder Wirtschaftstreuhändertätigkeit liegenden Gebieten organisiert, wobei als Merkmal der Zugehörigkeit zu ihr eine besondere Sachkunde auf überwiegend zweigwirtschaftlichen (branchemäßigen) Gebieten gefordert wird und niemals dabei an die Züchtung eines neuen Sachverständigen als Gehilfen des Richters gedacht ist"(1).

Der Verband Deutscher Diplomkaufleute, wie oben dargestellt, ein Exponent dieser Bestrebungen, sollte 1934 auf staatli-

(1) Liß, R., Rückblick - Ausblick, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, Bd. I, a.a.O., S. 555 ff.: S. 571 f.

chen Befehl (d.h. durch Vereinbarung zwischen dem "Stabsleiter der P.O. der NSDAP" und dem "Reichsleiter der Rechtsabteilung R.L. der NSDAP" und Bekanntmachung dieser Vereinbarung) zunächst aufgelöst werden[1], wurde dann aber nach seinem Einspruch ("auch denkt die Verbandsführung nicht daran, eine Auflösung des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute e.V. vorzunehmen"[2]), in die "Deutsche Arbeitsfront" überführt[3] (während die Wirtschaftsprüfer in den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen, in die sog. "Rechtsfront" überführt wurden), was den Verband aber gleichermaßen diskriminierte und seine Bestrebungen von vornherein aussichtlos machte.

IV. Einschaltung des Wirtschaftsprüfers in die dirigistische Wirtschaftspolitik des Staates?

Die Berufsanwärter bei der Gründung des Berufsstandes wollten ausschließlich im Interesse ihres Auftraggebers tätig werden oder doch nur mit diesem Interesse vereinbare Tätigkeiten ausüben. Demgegenüber wurde jetzt von staatlicher Seite gefordert, der Wirtschaftsprüfer solle der "Wahrer des Rechts der Volksgemeinschaft gegenüber der Wirtschaft" sein, wie es in den oben angeführten Thesen heißt, oder "Mittler zwischen Wirtschaft und Staat", wie sich Mönckmeier ausdrückte[4] oder, wie Reichsrechtsführer Frank postulierte: "Nicht mehr Interessentenvertreter zu sein, sondern Vollstrecker deutschen Rechts in einer deutschen

(1) Vereinbarung zwischen Arbeitsfront und Rechtsfront, WP 1934, S. 216.

(2) Schreiben des Führers des Verbandes Deutscher Diplomkaufleute e.V., WP 1934, S. 240.

(3) o.V., VDDK und Arbeitsfront, DpB 1934, S. 543.

(4) Mönckmeier, O., a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 44.

Wirtschaft, ist Ihre Aufgabe, meine Herren!"(1)

Mönckmeier kündigte den Wirtschaftsprüfern dann auch die Übertragung dementsprechender zusätzlicher Prüfungsaufgaben an: "Es wird möglich sein, daß Sie - wenn Sie sich entsprechend einstellen - in besonderem Maße zu Aufgaben im Rahmen des Vierjahresplanes herangezogen werden. Der Vierjahresplan und die Preisbildung werden nicht mit Hilfe von Polizeiverordnungen durchgeführt werden. Es wird ein neuer Geist in die Wirtschaft einziehen, und derjenige, der berufen ist mitzuhelfen, diesen Geist zu verwirklichen, ist der deutsche Wirtschaftsprüfer"(2).

Damit wird dem Wirtschaftsprüfer also die Übertragung der Preiskontrolle in Aussicht gestellt, die neben der Devisenkontrolle die wichtigste Kontrollaufgabe im Rahmen der dirigistischen Wirtschaftspolitik der damaligen Zeit darstellte.

Waren die Wirtschaftsprüfer daran interessiert, solche Kontrollfunktionen zu übernehmen?

WP Liß sah in einem Erlaß des Reichskommissars und Reichswirtschaftsministerium vom 11.11.1937, in dem die Gruppen und Kammern der gewerblichen Wirtschaft zu Gemeinschaftsarbeiten auf betriebswirtschaftlichen Gebiet aufgefordert wurden, um die Grundlagen für die Preisbildungskontrolle zu erarbeiten, den Ausgangspunkt für weitgehende Einsatzmöglichkeiten des Wirtschaftsprüfers, deren Realisierung den Wirtschaftsprüfer praktisch zu einer wirtschaftspolitischen Institution gemacht hätte, wenn auch ohne eigene Verfügungsbefugnis über hoheitliche Zwangsmittel. Diese sollte bei den Behörden verbleiben, die über den Prüfungsbericht informiert

---

(1) Frank, a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 2.
(2) Mönckmeier, O., a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 42.

werden sollten, um die erforderlichen Maßnahmen treffen zu können. In einem Katalog enumeriert er neben der "Nachprüfung der wirtschaftlichen und finanziellen Rechenschaftsleistung" allgemein die Kontrolle der Einhaltung "wirtschaftsrechtlicher Vorschriften". Außer der Mitarbeit bei der Anwendung der Preisbindungsvorschriften durch Übernahme von Datenerhebungen und der Reorganisation des Rechnungswesens will er den Wirtschaftsprüfer für die Ermittlung von Daten für eine "zweckentsprechende Kapitalleitung und Kapitalverwendung" und die Feststellung der Kreditfähigkeit, für die Datenermittlung für Maßnahmen zur Verbesserung der Produktionsfähigkeit, für eine Lenkung der Kooperation der Unternehmungen und für eine Feststellung der Angemessenheit von Vorstandsvergütungen gemäß § 77 (3) AktG 1937 einsetzen. In all diesen Gebieten soll der Wirtschaftsprüfer auch eine "Beratung und Förderung der Wirtschaftsbetriebe" ausüben, wozu der Prüfungsbericht entsprechend auszugestalten sei[1].

Mit dieser weitgehenden Eingliederung des Berufsstandes in eine dirigistische Wirtschaftsordnung steht Liß allerdings ziemlich isoliert. Selbst für die Übertragung der Preisprüfung auf den Berufsstand wurden wenig Stimmen abgegeben, obwohl die Ausgestaltung der Preiskontrolle damals auch unter den Wirtschaftsprüfern ausgiebig diskutiert wurde. Immerhin gibt es aber keine grundsätzliche Ablehnung wie im Fall der Prüfung des Abhängigkeitsberichts.

Die Preisprüfung wurde den Wirtschaftsprüfern nicht übertragen. Die Wirtschaftsprüfer wurden nur von den Preisbehörden zu Sonderprüfungen eingesetzt. WP Hardach berichtet, daß die Kontrollen zur Überwachung der Marktordnung meistens von angestellten Prüfern der Marktverbände, Überwachungsstellen, Preisbildungsstellen usw. ausgeführt wurden.

---

(1) Liß, B., Rückblick - Ausblick, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, a.a.O., S. 570.

Selbständige Prüfer (Wirtschaftstreuhänder, Wirtschaftsprüfer, Treuhänder und Prüfungsgesellschaften) würden nur bei Meinungsverschiedenheiten oder Rechtsstreitigkeiten herangezogen. In solchen Fällen werde der Wirtschaftsprüfer meistens gleichzeitig als Sachverständiger in Schiedsgerichts- und ähnlichen Verfahren tätig(1).

WP Minz war mit der nur gelegentlichen Übertragung von Aufträgen auf den Berufsstand unzufrieden. "Berufsauffassung und Berufsausbildung des deutschen Wirtschaftsprüfers bieten heute die Gewähr für eine objektive und zuverlässige Bewältigung der hier gestellten Aufgabe. Es erscheint daher fraglich, ob sich für die Zukunft die Beibehaltung eines behördlichen umfangreichen Preisprüfungsstabes - dem doch eine gewisse Einseitigkeit anhaften muß - als zweckmäßig erweisen wird"(2).

WP Hintner regte an, den Wirtschaftsprüfer zur Prüfung der Angemessenheit der Preisforderungen der Rüstungsindustrie einzusetzen und verweist auf die guten Erfahrungen, die in England mit dem Einsatz der Accountants während des ersten Weltkrieges gemacht wurden(3).

WP Karoli sprach sich unter dem Einfluß der Rationalisierungserfordernisse während der Kriegszeit dafür aus, die Abschlußprüfung zu einer "einheitlichen Grundprüfung" auszubauen, die als Grundlage für die Preisprüfung sowie für Sonderprüfungen staatlicher Stellen dienen sollte, so von Sanierungsvorschlägen und zur Bestimmung der notwendigen Kreditgröße, einschließlich ihrer Sicherung und Rückzah-

---

(1) Hardach, F.W., Die Grundsätze für den Marktausgleich in der Volkswirtschaft und ihre betriebswirtschaftliche Bedeutung, WT 1939, S. 294 ff.: S. 298.

(2) Minz, W., Nationalbericht Deutschland über Grundsätze der Kalkulation und öffentlichen Preiskontrolle, Kongreßarchiv 1938, Bd. D, a.a.O., S. 35 ff.: S. 44.

(3) Hintner, O., Selbstkostenkontrolle als Faktor wehrwirtschaftlicher Organisation, WT 1937, S. 8 ff., S. 51 ff.: S. 51.

lung[1]. Die Verantwortung für die Angemessenheitsbeurteilung wäre dem Wirtschaftsprüfer bei dieser Grundprüfung erspart geblieben. Demgegenüber wurde der Vorschlag, einen "preisrechtlichen Jahresabschluß" zur "Feststellung der Preistreue oder Preisuntreue" zu erstellen, abgelehnt. (Anhand der "Preisbilanz" sollte ein "Erfolgsrest" ermittelt werden, "um den der Gesamterlös aller Waren den betriebsnotwendigen Aufwand (einschließlich angemessener Abschreibungen) und den angemessenen Gewinn übersteigt." Diese "Schuld an den unbekannten Konsumenten" wäre in dem folgenden Jahr durch Preisermäßigungen abzutragen gewesen)[2].

V. Umfangreiche Staats- und Beratungsaufträge als Folge der zunehmenden Reglementierung der Wirtschaft

Die Preisregelungen und insbesondere die damit im Zusammenhang stehenden Vorschriften zur Gestaltung der Kostenrechnung brachten den Wirtschaftsprüfern andererseits lukrative Beratungsaufträge. WP Minz berichtet: "Wie im Zuge der Entwicklung der Steuergesetzgebung und der steuerlichen Betriebsprüfung ein Bedarf an sachkundigen, betriebswirtschaftlich geschulten Steuerberatern entstand, so trat in der Wirtschaft sehr bald auch das Verlangen nach sachkundiger objektiver Beratung beim Ausbau des betrieblichen Rechnungswesens und der Aufstellung von Preiskalkulationen auf." Die obligatorische Einführung der Kontenplane habe "einen gewaltigen Bedarf" an Beratern ausgelöst. "Als nun weiter die Preisbildungsvorschriften den Zwang zu einer immer genaueren Ermittlung der Kosten und Preise brachten, wuchs von Jahr zu Jahr der Bedarf an geschulten und erfah-

(1) Karoli, R., Vereinheitlichung des Prüfungswesens, WT 1941, S. 249 f.: S. 249.

(2) Dielefeld, E., Preisprüfung in Textilbetrieben, Leipzig 1940, S. 41; Adler, H., Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der AG, WT 1941, S. 246 ff.: S. 248.

renen betriebswirtschaftlichen Beratern, kurz gesagt: an Preisberatern weiter an." "Es ist eine logische, ich möchte fast sagen, zwangsläufige Weiterentwicklung der Aufgabenbereiche des Wirtschaftstreuhänders, insbesondere des Wirtschaftsprüfers, daß er als der Preisberater 'von Haus aus' anzusprechen ist und sich inzwischen auch in großem Umfang praktisch bewährt hat"(1).

Der Geschäftsführer des IdW Bucholz schrieb zur Jahreswende 1939: "Dem gesamten Prüfungs- und Treuhandwesen war in den letzten Aufbaujahren der deutschen Wirtschaft die umfassende Möglichkeit gegeben, sich als Helfer der Wirtschaftsführung zu bewähren und seinen Teil zur Steigerung der Wirtschaftsleistung beizutragen." "Genannt seien in diesem Zusammenhang die umfassenden und recht bedeutsamen Aufgaben zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens, die Einführung der Buchhaltungs- und Kostenrechnungsrichtlinien in der gewerblichen Wirtschaft, die preisrechtlichen und -politischen Aufgaben, die Hilfe des Berufes bei der Ausschaltung der Juden aus dem deutschen Wirtschaftsleben und nicht zuletzt die umfassende Steuerberatungstätigkeit der Berufsangehörigen"(2).

Im Krieg wurden dem Wirtschaftsprüfer weitere Aufgaben übertragen. Im Wirtschaftstreuhänderjahrbuch 1941 wird berichtet: "Diese Regelungen (gemeint ist die Wiedereinführung der Pflichtprüfung, die ein Jahr zuvor wegen Mangels an geeigneten Kräften ausgesetzt worden war und die Einführung der Pflichtprüfung für Unternehmen, die unter maßgeblichem feindlichen Einfluß stehen - d. Verf.) enthalten neben ihrer wirtschaftspolitischen Bedeutung gleichzeitig eine Anerkennung dafür, daß der im Rahmen geordneter Kriegswirtschaft als grundsätzlich wehr- und

---

(1) Minz, W., Der Wirtschaftsprüfer als Preisberater, WT 1941, S. 261 ff.: S. 262.

(2) Buchholz, P., Der Beruf zur Jahreswende, WT 1939, S. 58 f.: S. 58.

finanzwirtschaftlich wichtig bezeichnete Berufsstand sich erneut bewährt hat." Dies gelte neben den herkömmlichen Tätigkeitsgebieten auch für die neuen Aufgaben, die der Beruf unter "kriegswirtschaftlicher Betrachtungsweise zu meistern" habe, so z.B. als Verwalter feindlichen Vermögens, als Träger kriegswirtschaftlicher Aufgaben für die Militär- und Zivilverwaltung der besetzten Gebiete, im Arbeitsbereich der Haupttreuhandstelle Ost, des Generalgouvernements sowie als Treuhänder kriegswirtschaftlicher Unternehmen(1).

WP Adler berichtet 1944 über den Einsatz des Wirtschaftstreuhandwesens im totalen Krieg, daß den Berufen eine Vielzahl zusätzlicher Aufgaben übertragen worden seien, insbesondere Sonderprüfungen im Auftrage oberster Reichsbehörden, Treuhandaufgaben für amtliche Stellen, die Beratung der Unternehmen auf betriebswirtschaftlichen Gebieten, die Preisberatung, die Hilfe bei notwendigen Arbeiten im Rechnungswesen, bei der Umstellung des Rechnungswesens infolge von Betriebsverlagerungen und Umsetzungen und der Organisation von Aufbaubetrieben sowie Gutachtertätigkeiten in Kriegsschädenfragen. Als wichtigste Aufgabe für die kommende Zeit bezeichnet er die Mitwirkung bei der Einschränkung der Rechnungs- und Verwaltungsorganisation der Betriebe(2).

Insgesamt gesehen hat also das Beratungsgeschäft des Wirtschaftsprüfers in dieser Zeit einen wesentlichen Aufschwung genommen, und andererseits wurde der Staat zu einem wichtigen Auftraggeber des Wirtschaftsprüfers, der die Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers sogar für so bedeutsam hielt, daß er den Berufsstand als "wehr- und finanzwirtschaftlich wichtig" auszeichnete. Darauf hatten

---

(1) Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1941, a.a.O., Geleitwort, S. III.

(2) Adler, H., Einsatz des Wirtschaftstreuhandwesens im totalen Krieg, WT 1944, S. 105.

offenbar auch die Beratungsleistungen des Berufsstandes zur Realisierung von Forderungen des Gesetzgebers an die Ausgestaltung des Rechnungswesens Einfluß. Destinatär dieser Beratungsaufträge der Unternehmen an die Wirtschaftsprüfer war nämlich zum Teil auch der Staat selbst, der diese Ausgestaltung des Rechnungswesens für die Kontrolle der Abrechnung von Rüstungsaufträgen und der Einhaltung preisrechtlicher und devisenrechtlicher Vorschriften benötigte. Obwohl hier grundsätzlich dieselbe Organisationsstruktur vorliegt wie bei der Jahresabschlußprüfung, daß nämlich Auftraggeber und Destinatär der Leistung auseinanderfallen, tritt diese Leistung gegenüber dem Destinatär nicht mehr als selbständige Leistung des Prüfers in Erscheinung. Es wird kein Testat abgegeben. Die Erfüllung der Forderungen des Staates war deshalb grundsätzlich nicht mit Hilfe des Wirtschaftsprüfers gegen den Willen der Unternehmen durchsetzbar. Es ist allerdings auch nicht anzunehmen, daß diese zusätzliche Sicherung notwendig war, da der Staat mit seinen Rüstungsaufträgen, dem Genehmigungsrecht für Preiserhöhungen etc. über eine hinreichende Verhandlungsmacht verfügte, um die Unternehmen zur Erfüllung seiner Forderungen zu veranlassen. Es war hier tatsächlich nur ein Berater erforderlich, der die gesetzlichen Forderungen konkretisierte.

VI. Versuche staatlicher Stellen, den Wirtschaftsprüfer zum Vertrauensbruch gegenüber seinen Mandanten zu bewegen

Die Durchsetzung dieser Interessen des Staates war denn auch weniger die Zielsetzung, die unter Vokabeln wie "Mittler zwischen Wirtschaft und Staat", "Ordnungsträger in der Wirtschaft", "Vollstrecker deutschen Rechts", "Anwalt des Gemeinnutzens" etc. vertreten wurde.

Mönckmeier, der den Wirtschaftsprüfer als "Mittler zwischen Wirtschaft und Staat" bezeichnet hatte, präzisierte:

"Diese Stellung aber muß der deutsche Wirtschaftsprüfer sich erst erobern." Wenn er Verstöße gegen devisenrechtliche oder andere Vorschriften entdeckt, solle er sich immer fragen, "ob in dem einen oder anderen Falle eine volkswirtschaftliche oder staatspolitische Notwendigkeit vorliegt, und wenn Sie das bejahen, melden Sie den Vorfall nicht irgendwelchen Stellen, sondern zunächst ihrem verantwortlichen Bezirksführer innerhalb des Instituts, damit hier geprüft werden kann, ob die Angelegenheit weiter zu verfolgen ist. Es steht Ihnen frei, zur Wahrung der Verschwiegenheit Namen nicht zu nennen und alle die Vorsichtsmaßnahmen zu treffen, die Ihnen durch Ihre öffentlichrechtliche Stellung geboten sind"(1). Der Wirtschaftsprüfer sollte also zum Informanten staatlicher Stellen für Verstöße gegen wirtschaftsrechtliche Vorschriften gemacht werden. Mönckmeier stützt seine Forderung noch mit der Drohung: "Wenn der Wirtschaftsprüfer hier versagt, kann er die ihm von Staats wegen zugedachten volkswirtschaftlichen Funktionen hier nicht erfüllen, dann ist die Institution des Wirtschaftsprüfers als freier Beruf in Gefahr"(1).

Weiterhin fordert Mönckmeier die Wahrnehmung der Staatsinteressen bei der Beratung. "Es ist unmöglich, daß derselbe Wirtschaftsprüfer, der die Beachtung gesetzlicher Vorschriften bei der Ergebnisrechnung einer A.-G. fordert, in seiner freien Tätigkeit den Betriebsführer so berät, daß es wohl zum Nutzen des Unternehmens, aber nicht zum Nutzen der Volksgemeinschaft ist. Es ist auch weiterhin unmöglich, daß ein Wirtschaftstreuhänder als Steuerberater seinen Mandanten Wege durch die berühmten Maschen des Gesetzes zeigt, um volkswirtschaftlich gerechtfertigten Steuerpflichten zu entgehen. Ein solcher Wirtschaftstreu-

---

(1) Mönckmeier, O., Ansprache, in: Bericht über die außerordentliche Hauptversammlung des IdW vom 30.7.1934, WT 1934, S. 440.

händer ist ein Schädling am Beruf, der ausgemerzt werden muß"[1].

Es ist nie bekannt geworden, daß die Wirtschaftsprüfer in nennenswertem Umfang ihre Verschwiegenheitspflicht verletzt hätten. Die Ausführungen der Wirtschaftsprüfer zu den Beratungsfunktionen - bei denen der Wirtschaftsprüfer zugunsten des Staates seine Vertragspflicht verletzen soll, seinen Klienten die günstigsten Handlungsmöglichkeiten aufzuzeigen - deuten dagegen mitunter auf einen Interessenkonflikt hin. So will WP Emmerich den Wirtschaftstreuhänder vor Beginn der ersten Vernehmung in das Steuerstrafverfahren eingeschaltet wissen, um "auf seinen Klienten einzuwirken, daß er nur die reine Wahrheit sagt"[2]. Er tritt für eine "vertrauensvolle Aussprache" zwischen Wirtschaftstreuhänder und Behörde über die Höhe des Strafmultiplikators ein und will "den psychologisch günstigen Zeitpunkt des Abschlusses eines Verfahrens zu einem Appell an die Gebefreudigkeit benutzen"[3]. Die Ausführungen von WP Emmerich würden sicher auch einem Schweyk zum Ruhme gereichen.

WP Beuck sieht den Wirtschaftsprüfer bei seiner Tätigkeit als Steuer- und Devisenberater in "einer Art Mittlerfunktion zwischen Fiskus und Staatsbürger", der der "Ausübung von Staatsgewalt nahegerückt ist"[4], jedoch: "er wahrt die Rechte seines Auftraggebers mit allen Mitteln, aber nach den Geboten von Berufswürde und Prozeßanstand; deren erstes ist das der Sachlichkeit; er gibt ferner als eige-

---

(1) Mönckmeier, O., a.a.O., Kongreßarchiv 1936, S. 37.

(2) Emmerich, Pflichten und Aufgaben des Wirtschaftstreuhänders im Steuerstrafverfahren, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 140 ff.: S. 142 f.

(3) a.a.O., S. 144.

(4) Beuck, W., Der Wirtschaftsprüfer als Steuer- und Devisenberater, WT 1941, S. 260 f.: S. 260.

nes Wissen nur weiter, was er selbst prüfte, als Information, was nachzuprüfen ihm nicht bzw. noch nicht möglich war, und er macht als Rechtsbegehren nur das geltend, was seiner wahren Rechtsmeinung entspricht"(1). Die Wahrung der Interessen des Staates besteht hier nur in der Wahrung besonders qualifizierter Umgangsformen, im übrigen wahrt er die Interessen des Auftraggebers "mit allen Mitteln". - "Aus der Summe der Einzelvertretungsfälle endlich erwächst die Beziehung zum Staat überhaupt, denn die sachliche Verbundenheit von Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungstätigkeit beruft den Wirtschaftsprüfer auch zum Mitarbeiter an der Gesetzesgestaltung und -fortbildung"(1). Damit wird der Spieß umgedreht, der Wirtschaftsprüfer nimmt nicht die Interessen des Staates in der Wirtschaft wahr, sondern die Interessen der Wirtschaft beim Staate.

WP Goetze sieht in allen Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers einen "Dienst am Volksganzen", denn der Rechtswahrer unterscheidet sich vom privatwirtschaftlichen Berater durch seinen "höheren Autoritätsgrad", der sich daraus ergäbe, daß für seine Tätigkeit die "Erziehungsarbeit" entscheidend sei(2).

WP Liß hält sich in seinen Ausführungen von allen Wirtschaftsprüfern am engsten an die Postulate der Parteiinstanzen. Er führt aus, der Wirtschaftstreuhänder "jetzigen Aufgabeninhalts" müsse "in erhöhtem Maße darauf bedacht nehmen, daß Teile des Volksvermögens vor Fehlleitungen bewahrt bleiben." Während der Wirtschaftstreuhänder sich bisher ausschließlich den Wünschen der Unternehmensleitung unterzuordnen hätte, "so kommt es ihm jetzt

---

(1) Beuck, W., a.a.O., S. 261.

(2) Goetze, P., Wirtschaftsprüfung als volkswirtschaftliche Aufgabe, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. 11, a.a.O., S. 50 ff.: S. 55.

zu, auf die praktische Anwendung der Buchführungs- und Kalkulations-Richtlinien des Reichswirtschaftsministeriums vom 11.11.1937 hinzuwirken." Er habe bei der Tätigkeit als Organisationsberater in erster Linie auf die Gesamtwirtschaft Rücksicht zu nehmen, damit alle Maßnahmen unterbleiben, die zwar dem Einzelunternehmen vorübergehend einen Nutzeffekt bringen, aber zum Nachteil der Gesamtwirtschaft erfolgen oder aber den ministeriellen Buchführungs- und Kalkulationsrichtlinien zuwiderlaufen. Z.B. sei die "Rationalisierung alten Stils", die zu Betriebsstillegungen und zur Vernichtung von Arbeitseinkommen und zur Beeinträchtigung des Binnenmarktes geführt hätten, unzulässig. Der auf dem Steuerberatungsgebiet tätige Wirtschaftstreuhänder dürfe nicht "wie in einzelnen Fällen früher - seinem Auftraggeber jeden nur möglichen Steuervorteil im Wege des Schlüpfens durch die Maschen der Steuergesetzgebung verschaffen. Er hat sich vielmehr für die Gewährleistung einer gerechten Besteuerung und für die Verhütung von Steuerumgehungen und Steuerhinterziehungen aktiv einzusetzen; denn wer das nationalsozialistische Reich um Steuern betrügt, der betrügt das ganze deutsche Volk"(1).

Trotz aller Ausführlichkeit läßt WP Liß die Frage offen, was er tun würde, wenn er bei seiner Steuerberatungstätigkeit auf eine "Masche des Gesetzes" stößt. Wird er, etwa wenn er mit einem Gutachten über die steuerlich günstigste Gestaltung einer Fusion beauftragt wird, bestimmte Alternativen verschweigen, d.h. wird er ein unvollständiges Gutachten erstatten? Oder wird er zwar die Alternativen nennen, aber darauf hinweisen, daß er ihre Realisierung für unvereinbar hält mit der nationalsozialistischen Wirt-

---

(1) Liß, R., Der Wirtschaftstreuhänder als Ordnungs- und Rechtswahrungsorgan des Volkes in der Wirtschaft und die Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, Bd. I, a.a.O., S. 181 ff.: S. 202.

schaftsmoral? Und wenn das Unternehmen trotzdem durch die Maschen schlüpft, was soll er tun, wo es sich doch um gesetzlich zulässige Maßnahmen handelt? Und was soll er tun, wenn Unternehmer nicht einsehen, daß sie unrentable Betriebe aufrechterhalten sollen, nur weil das gesamtwirtschaftlich günstiger ist, und wenn sie doch die gewinnmaximalen Handlungsmöglichkeiten wählen und nicht die gesamtwirtschaftlich optimalen? Dem Wirtschaftsprüfer stehen keine Mittel zur Verfügung, um diese im Staatsinteresse erhobenen Forderungen durchzusetzen, es sei denn, er würde von vornherein falsch beraten.

VII. Die Jahresabschlußprüfung unter nationalsozialistischem Einfluß

Eine Durchsetzungsmöglichkeit hätte bei Vorschriften bestanden, die sich auf das Rechnungswesen auswirkten, soweit es der Jahresabschlußprüfung unterliegt. Der Wirtschaftsprüfer hätte Verstöße im Prüfungsbericht erwähnen können, den die staatlichen Stellen einsehen könnten. Die Anwendung der ab 1937 entwickelten Kontenrahmen kann sogar als Erfordernis der Beweiskraft der Buchführung angesehen werden - wobei die Frage zu stellen wäre, weshalb die Wirtschaftsprüfer entsprechende Anforderungen nicht schon früher gestellt haben.

Hierzu bemerkte Liß in der oben angeführten Stellungnahme nur, es käme dem Wirtschaftsprüfer zu, entsprechende Anforderungen zu stellen, womit nur eine Kompetenz, keine Verpflichtung zum Ausdruck gebracht wird.

WP Adler führt hierzu aus, es sei noch "verfrüht", die gesamten Richtlinien als aktienrechtlich zwingende Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen, soweit es sich nicht um die grundlegenden Vorschriften der allgemeinen Anordnungen handele. Man werde jedoch davon ausgehen müssen, daß

in absehbarer Zeit diese Richtlinien "in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch dauernde Geltung und Durchsetzung hineingewachsen sind". Schon jetzt habe der Abschlußprüfer die Pflicht, Verstöße im Prüfungsbericht zu erwähnen. "Verstöße werden jedoch in der Regel noch nicht zu einer Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerks führen können, soweit die allgemeine Ordnungsmäßigkeit und die Beweiskraft der Buchführung für die Rechnungslegung nach §§ 135 ff. AktG nicht zu beanstanden ist"(1).

Wie können aber die Richtlinien in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung "hineinwachsen", wenn sie nicht für die Beweiskraft der Buchführung erforderlich sind? Adler will zwar den Bedürfnissen der Preisüberwachungsbehörden Rechnung tragen, nicht aber den Bedürfnissen der Testatinteressenten. Tatsächlich wurde aber wohl auch ersteren nicht Rechnung getragen. Dielefeld von der Rheinisch-Westfälischen Revision Treuhand A.G. berichtet, daß in die Berichtseinleitungen der Vermerk aufgenommen wurde: "Zu den Aufgaben des Abschlußprüfers gehört nicht die Prüfung der Einhaltung preisrechtlicher Vorschriften"(2).

Die Äußerungen der nationalsozialistischen Berufsführung zur Jahresabschlußprüfung lassen wenig Verständnis für Aktionärs- und Gläubigerschutzbelange erkennen. Andererseits wurde die Prüfung beibehalten und im Aktiengesetz von 1937 bestätigt. Welche Bestrebungen bestanden hinsichtlich der Ausgestaltung dieser Prüfung und wie wirkten sie sich auf die Berufsauffassung aus?

Frank weist in seiner richtungsweisenden Ansprache auf dem Wirtschaftsprüferkongreß 1936 nur kurz auf die Bedeu-

---

(1) Adler, H., a.a.O., WT 1941, S. 247.
(2) Dielefeld, E., a.a.O., S. 29.

tung des Rechnungswesens für die Wirtschaftsbeobachtung und Wirtschaftsbeurteilung der staatlichen Stellen hin[1], wo doch der Staat für seine wirtschaftspolitischen Maßnahmen nicht auf die Informationen des Jahresabschlusses angewiesen ist. Michel vom Reichswirtschaftsministerium und Preußischen Ministerium für Wirtschaft und Arbeit erklärt, die Pflichtprüfung diene in erster Linie dem Nutzen des Volksganzen und in zweiter Linie dem Nutzen des geprüften Unternehmens[2]. Mönckmeier fordert immerhin, daß die Betriebe in ihrer Eigenschaft als Gläubiger weiterhin geschützt werden müßten. Im übrigen seien die Vorschriften in einem neuen Geiste auszulegen, nämlich im Sinne der nationalsozialistischen Weltanschauung, die durch die Forderung "Gemeinnutz geht vor Eigennutz" gekennzeichnet sei[3].

Um eine Konkretisierung dieses Postulats bemüht sich WP Specht auf dem ersten Wirtschaftsprüfertag 1934 in Bad Harzburg. "Es genügt nicht, daß der Bilanzprüfer sich darauf beschränkt, die formalrechtliche Ordnungsmäßigkeit von Bilanz und Geschäftsbericht zu bestätigen und daß er mit der Berichterstattung nur seiner formalrechtlichen Verpflichtung Genüge leistet. Es muß darüber hinaus eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens, nicht nur wie vorgeschrieben, bei den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, sondern auch bei privaten Gesellschaften erfolgen, und zwar ohne Rücksicht auf die Rechtsform dieser Unternehmungen.
"Es kommt allein darauf an, festzustellen, ob das in dem Unternehmen steckende Volksvermögen ordnungsgemäß verwal-

---

(1) Frank, a.a.O., S. 4.

(2) Michel, E., a.a.O., S. 32.

(3) Mönckmeier, O., Der Wirtschaftsprüfer als Rechtswahrer in der Wirtschaft, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 40 ff.

tet worden ist. Diese Auffassung entspricht auch dem Nationalsozialismus"(1).

Der neue Sinn, der den aktienrechtlichen Vorschriften hiernach beizulegen wäre, bestünde also darin, den Prüfungsumfang um eine Wirtschaftlichkeitsprüfung zu erweitern.

WP Liß zufolge umfaßt eine "normale Buch- und Abschluß-prüfung" folgende Teilprüfungen:

"1. die allgemeine Ordnungsprüfung bzw. engere Ordnungs- und Gesetzmäßigkeitsprüfung,
2. Buchführungs- und Abschluß-Formprüfung,
3. die materielle Buch- und Abschlußprüfung,
4. die Wirtschaftlichkeits- bzw. wirtschaftliche Prüfung"(2).

Bei der Behandlung des Prüfungsberichtsinhalts fordert WP Liß aber keinerlei Informationen über die Wirtschaftlichkeit des Betriebes. Auch sonst wird von den Wirtschaftsprüfern keine Darstellung der Wirtschaftlichkeit im Prüfungsbericht befürwortet. Wie oben dargestellt, sollte hier eine "Lagedarstellung" mit den Unterpunkten der Darstellung der Vermögens-, Ertrags- und Liquiditätslage gegeben werden. Dies galt auch während der Zeit der nationalsozialistischen Herrschaft.

WP Götze versuchte, das Postulat "Gemeinnutz geht vor Eigennutz" auf die Ausgestaltung des Jahresabschlusses selbst anzuwenden. "Wenn das kapitalistische Prinzip des Eigennutzes darauf ausging, den wirtschaftlichen Ertrag in einem bestimmten Einzelunternehmen zu realisieren, so wird das nationalsozialistische Prinzip des Gemeinnutzes

---

(1) Specht, R., Aktuelle Berufsfragen, Referat, Bericht in: Erster Deutscher Wirtschaftsprüfertag in Bad Harzburg, WP 1934, S. 281 ff.: S. 284.

(2) Liß, R., Rückblick - Ausblick, a.a.O., S. 559.

den Ertrag auch dann anerkennen, wenn er in einer unrealisierten Form an irgendeiner Stelle der Wirtschaft nachweisbar ist, solange diese Stelle im Sinne volklichen Lebens ein Ort der Fruchtbarkeit ist. Gemeinnutz kann, wirtschaftlich gesprochen, nur heißen, den Strom des Umsatzes zu stärken, ihn an die Stellen der volklichen und kulturellen Fruchtbarkeit zu leiten und ihn von den Sackgassen der Unfruchtbarkeit fernzuhalten"(1). Den Ertrag im Sinne des nationalsozialistischen Prinzips des Gemeinnutzes will Götze im Jahresabschluß zum Ausdruck bringen, wozu er eine "Entthronung der Bilanz als beherrschende oder alleinige Form der Endabrechnung und Erkenntnisquelle über den Wert des Unternehmens" für erforderlich hält. "Weder als Vermögensermittlungsrechnung noch als Gewinnermittlungsrechnung kann sie heute entscheidende Erkenntnisse vermitteln, da sie alle über das reine Schuldrecht hinausgehenden wirtschaftlichen Pflichten und Rechte nicht erfaßt. Sie hat als Kapitalverwendungsrechnung in eine Reihe zu treten mit den Abrechnungen gegenüber allen anderen Faktoren, die am Unternehmen mitwirken: Der Arbeitskraft, der Staatstätigkeit und Nachfragebefriedigung an den Märkten usw."(2).

Konsequenzen will Götze aus seinen bilanztheoretischen Betrachtungen jedoch nicht ziehen. "Es genügt, wenn der Wirtschaftsprüfer das Schema dieses größeren volkswirtschaftlichen Rechnungsabschlusses bei seiner Prüfung - und Gutachtertätigkeit - stets vor Augen hat. Wenn er Pflichten und Rechte jenseits des Schuldrechts in diese Betrachtungen einbezieht, wird er weit besser als bisher übersehen, welche Beziehungen zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Gemeinnutz bestehen"(2).

---

(1) Götze, P., Nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung und öffentliche Pflichten des Wirtschaftsprüfers, WP 1934, S. 169 ff.: S. 170.

(2) a.a.O., S. 171.

Der Vorschlag hat auch kein weiteres Echo gefunden, wohl schon deshalb, weil es, wie Götze feststellt, keine Normen für die Bezifferung dieser Leistungspflichten gibt - jedenfalls keine einzelwirtschaftlichen, denn es handelt sich eben um gesamtwirtschaftliche Normen.

Insgesamt gesehen gingen keine wesentlichen Einflüsse von der nationalsozialistischen Wirtschaftspolitik bzw. von der nationalsozialistischen Berufsführung auf die Abschlußprüfung aus. Dies ging auch aus den oben angeführten Stellungnahmen zu den Gläubiger- und Aktionärsschutzfunktionen hervor, bei denen es in keinem Punkt erforderlich war, nach den verschiedenen Epochen zu unterscheiden. Allerdings wurden bestehende Tendenzen durch die Sanktionierung seitens der nationalsozialistischen Führung wesentlich gefestigt, so z.B., daß die Öffentlichkeit als Destinatär der Prüfung in den Vordergrund gestellt wurde, die Aktionäre dagegen überhaupt nicht mehr genannt wurden[1], und daß die Prüfung als "Ordnungsmäßigkeitsprüfung" hingestellt wurde. Demgegenüber blieb die Zweckbestimmung der Prüfung als Einrichtung zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit eine Zeiterscheinung und auch in dieser Zeit bloße Deklaration. Eine Erweiterung oder Änderung der Abschlußprüfung fand nicht statt.

---

(1) Die Nationalsozialisten brachten noch 1930 einen Vorschlag zur Aktienrechtsreform ein mit dem Ziel, "die Macht des Finanzkapitals zu brechen", als Mittel hierzu empfahlen sie aber, nur noch Namensaktien zuzulassen - ein Vorschlag, der außer der aktionärsfeindlichen Tendenz auch die Unkenntnis wirtschaftlicher Zusammenhänge demonstriert. (Antrag v. 16.10.1930, Drucksachen des Reichstages, V. Legislaturperiode, Nr. 66, zit. nach: Gieseke, L., Grundsätzliches zur Aktienrechtsreform - Probleme und Schlagworte, in: Beiträge zum Wirtschaftsrecht, Hrsg.: Klausing, F., Nipperdey, H.C., Nußbaum, A., Marburg 1931, S. 744 ff.: S. 745.)

K. Die generell festzustellende Zielsetzung des Berufsstandes in der Bestimmung seines Funktionsbereichs

Von den Berufsangehörigen wurde oft hervorgehoben, daß ihre Bestrebungen zu allen Zeiten dieselben waren und sich auch unter nationalsozialistischem Einfluß nicht geändert hatten.

I. Wirtschaftsprüfer sind Unternehmensberater mit einem Eliteanspruch

WP Richter: "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers baute sich damals (bei der Aktienrechtsreform 1931 - d. Verf.) auf der breiten, gefestigten Grundlage des seit mehreren Jahrzehnten entwickelten deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens auf. So ist es bis heute geblieben. Der Wirtschaftsprüfer stellt in ihm die Spitzengruppe dar. Er unterscheidet sich von den übrigen Trägern nur dadurch, daß er auf Grund der von ihm geführten Befähigungsnachweise einen bestimmten Rang erreicht hat und im Rahmen seiner allgemeinen Berufsausübung bestimmte Vorbehaltsaufgaben mit öffentlicher Wirkung übernehmen darf"(1).

WP Melcher faßt die Ausführungen der Wirtschaftsprüfer auf der Jubiläumsveranstaltung des Berufsstandes 1956 wie folgt zusammen: "Dabei wurde (aber) auch mit allem Nachdruck hervorgehoben, daß die Tätigkeit des Berufes auf das verhältnismäßig enge Gebiet der Pflichtprüfungen, denen heute nicht bloß die Aktiengesellschaften unterliegen, zu keiner Zeit beschränkt war. Der Beruf hat vielmehr die auf ihn von seinen Stammeltern - den Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften - überkommenen Aufgaben als Wirtschaftsberater und Sachverständiger mit großem Erfolg wei-

(1) Richter, A., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung, WT 1941, S. 258 ff.: S. 258.

tergeführt. Von kompetenter Seite wurde wiederholt festgestellt, daß die vom Beruf ausgeübte unabhängige Beratung, sei es in steuerlichen, betriebswirtschaftlichen und Finanzierungsfragen oder auf vielen anderen Gebieten aus der Wirtschaft einfach nicht mehr wegzudenken ist"(1).

WP Wirtz stellt als Fazit seiner Darlegung der Funktionen des Wirtschaftsprüfers heraus, daß die Pflichtprüfungen sich zwar als "wohlbegründet" erwiesen hätten. Die hierauf aufbauenden Aufgaben der Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse "führen hin zu dem in seinem Umfang und in seiner Bedeutung für die Wirtschaftsunternehmen ebenso wie für unseren Berufsstand viel wichtigeren Tätigkeitsgebiet der Wirtschaftsberatung im weiteren Sinne einschließlich Steuerberater-, Gutachter- und Schiedsrichterfunktionen. Diese Aufgaben können nur gemeistert werden von einem Berufsstand, bei dem die persönliche Integrität und Unabhängigkeit gepaart ist mit betriebswirtschaftlichen und zum Teil auch wirtschafts- und steuerrechtlichen Kenntnissen und Erfahrungen, die den hier mit Recht gestellten höchsten Anforderungen gerecht werden"(2).

WP Möhle: "Man vergißt allzu leicht, daß der seinerzeit als Elite aus einer breiten Berufsschicht zwecks Übernahme der Pflichtprüfung herausgehobene Berufsstand sich inzwischen als Elite auf allen Gebieten wirtschaftlicher und steuerlicher Prüfung und Beratung fortentwickelt hat"(3).

---

(1) Melchner, A., Nachwuchssicherung. Ein Problem der Wirtschaft und des Wirtschaftsprüferberufes, in: 25 Jahre Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 67 ff.: S. 90.

(2) Wirtz, C., Die Funktion des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmungen, ZfhF 1957, S. 121 ff.: S. 130.

(3) Möhle, F., Tätigkeitsbericht über den Stand der bundeseinheitlichen Neuordnung des Berufsrechts, IdW-Rundschreiben Nr. 24 v. 7.2.1955, Anlage 1, S. 5.

Die Bestrebungen des Berufsstandes formuliert am deutlichsten WP Bredt: "Wir fordern somit - um dies klar und deutlich zum Ausdruck zu bringen - einen einzigen qualifizierten Wirtschaftsberater auf allen Gebieten in Gestalt und auf dem Niveau des Wirtschaftsprüfers. Daneben mag es wie beim Arzt Heilkundige oder bei dem Rechtsanwalt Rechtskonsulenten, eine untere Gruppe geben, die den Ansprüchen gerecht werden könne, die außerhalb unseres eigenen Aufgabenbereiches liegen"(1). "So wächst der Wirtschaftsprüfer über seine ursprünglich mehr formale Aufgabe hinaus in Verantwortungsbereiche, deren Weite und Tiefe so groß sind wie das Spannungsfeld des gesamten Wirtschaftsablaufs unserer Tage", äußert WP Mauve zum Umfang dieser Beratungsfunktion(2).

"Wirtschaftsprüfer sind Unternehmensberater. Diese These, so eindeutig formuliert, setzt einen neuen Akzent. Sie berichtigt das falsche Image der Wirtschaftsprüfer, die überwiegend noch als 'Testatgeber der Vergangenheit' gelten", erklärt WP Vaterrodt(3).

---

(1) Bredt, O., Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Wirtschaft in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 46 ff.: S. 57.

(2) Mauve, H., Vom Wirken des Wirtschaftsprüfers, DB 1951, S. 452.

(3) Vaterrodt, K.F., Hausarzt Wirtschaftsprüfer, Sonderdruck aus Plus, 1969, Heft 1. - Die Tendenz wird insbesondere sichtbar aus: Bonnet, W., Nationalbericht Deutschland zum Thema: Sonstige Prüfungs- und Beratungstätigkeit, in: Kongreß-Archiv 1938, a.a.O., Bd. D, Fachthema 7, S. 59 ff.: S. 67; Jubiläumsheft der Berufszeitschrift zum zehnjährigen Bestehen des Berufsstandes, WT 1941, S. 233 ff.; Vorträge und Diskussionen auf der Fachtagung des IdW 1950, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 20-59; Bericht über die Fachtagung des IdW 1955, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 145-204; Aussprachen und Fachreferate auf der Jubiläumsveranstaltung des IdW 1956, in: 25 Jahre

Fortsetzung Seite 306.

II. Die Absatzerfolge des Unternehmensberaters

Den Wirtschaftsprüfern gelangen zwar nach den meisten Äußerungen nur bei mittleren und kleineren Unternehmungen entscheidende Absatzerfolge, doch gelang es ihnen hier mitunter weitestgehend, sich beratend in den betrieblichen Entscheidungs- und Kontrollprozeß einzuschalten. So äußert z.B. WP Schlobig auf der Fachtagung des IdW 1960 zu der Beratung beim Aufbau und bei der Durchführung der innerbetrieblichen Berichterstattung, der Wirtschaftsprüfer sei nicht nur bei der Einrichtung des innerbetrieblichen Informationssystems einzusetzen, sondern auch zur "Nachschau in gewissen Zeitabständen" und zur "Erarbeitung des innerbetrieblichen Berichts aufgrund der aus den Abteilungen zusammenfließenden Informationen und der vom Prüfer selbst getroffenen Feststellungen"(1). "Möglich ist es auch, daß der Wirtschaftsprüfer bei der Anfertigung des innerbetrieblichen Berichts eine Teilfunktion übernimmt, nämlich im Anschluß an die Zusammentragung der Berichtsunterlagen durch eine vorhandene Berichtsstel-

---

Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 67 ff., S. 249 ff.; Bericht über die Fachtagung des IdW 1960, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 25, 28 ff., 33 ff., 123 ff., 151 f.; Bericht über die Fachtagung des IdW 1969, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, a.a.O., S. 99 ff., S. 118 f.; Koch, W., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957; Elmendorff, W., Der ideale Wirtschaftsprüfer ist ein Allround-Berater, Blick durch die Wirtschaft v. 6.4.1967, Nr. 80, S. 5; Minz, G., Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, WPg 1968, S. 123 ff.; Vaterrodt, K.F., Wachsende Beratungsaufgaben für Wirtschaftsprüfer, DB 1968, S. 809 ff.; Goetze, P., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Herne Berlin 1968, S. 11.

(1) Schlobig, E., Aussagefähige innerbetriebliche Berichterstattung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 123 ff.: S. 138.

le die Auswertung der Feststellungen für die Zwecke der Unternehmensführung unter gleichzeitiger Ausarbeitung von Vorschlägen für die Führungsentscheidung. Diese Tätigkeit geht praktisch in den Führungsbereich über. Die Grenzen sind flüssig. Eine solche Arbeit wird immer dann notwendig sein, wenn das Unternehmen von Ingenieuren geleitet wird, und eine kaufmännische Beurteilung der Führungsentscheidungen ergänzend beigebracht werden muß, ohne daß es sofort zu einer Erweiterung der Führung durch Einstellung eines Kaufmanns kommen soll. Solche Fälle sind nach den Beobachtungen in der Praxis recht zahlreich"(1). Die nächste Aktion ist die Verkündung und Erläuterung der gefaßten Entscheidungen und neuabgesteckten Betriebsziele. "Hier ist eine weitere Möglichkeit zur Einschaltung des Wirtschaftsprüfers zu sehen, der in seiner Eigenschaft als Führungsberater die Entscheidungen nach den Motiven der Geschäftsleitung wirtschaftlich zu analysieren und sie den Leitern der unteren Betriebsebenen für ihre Zwecke zusätzlich erläutern muß. Das läuft gleichzeitig auf eine Überwachung der Einhaltung der Anordnungen hinaus mit dem Ziele, Erkenntnisse über die durch die Anordnungen hervorgerufenen Veränderungen zu gewinnen und damit die nächste Berichterstattung an die Unternehmensführung rechtzeitig vorzubereiten. Empfehlenswert ist dafür die Einrichtung laufender Mitarbeiterbesprechungen unter Mitwirkung des Wirtschaftsprüfers, die sich nach vorliegenden Erfahrungen außerordentlich produktiv für die Realisierung der Unternehmensziele gestalten lassen"(2).

Mellerowicz äußert in einem Diskussionsbeitrag, daß der Wirtschaftsprüfer hiernach Unternehmerfunktionen übernehmen würde. "Damit würde er die Unternehmensführung geradezu entmannen"(3). WP Schlobig entgegnete: "Ich stelle aus-

---

(1) Schlobig, E., a.a.O., S. 139 f.

(2) a.a.O., S. 140.

(3) Mellerowicz, K., Diskussionsbeitrag, a.a.O., S. 147 ff.: S. 147.

drücklich fest, daß in meiner Praxis zahlreiche Fälle vorgekommen sind, in denen der Unternehmer mich gebeten hat, mit seinen leitenden Mitarbeitern Besprechungen abzuhalten und diese weitgehend zu führen. Solche Besprechungen vollzogen sich in Diskussionen. Ich gab die Stichworte, die gewöhnlich einen fruchtbaren Meinungsaustausch auslösten. Es war bezeichnend, daß sich der Unternehmer in diesen Fällen keineswegs entrechtet glaubt ... Der Unternehmer gab sogar zu, daß er ein Wissen auf allen Gebieten nicht besitzen könne und daß er sich zur Förderung seines Betriebes auf die enge beratende Mitwirkung von Abteilungsleitern und Wirtschaftsprüfer verlassen müsse." Diese Erfahrungen hätten seine Auffassung bestärkt, daß jedenfalls in Mittelbetrieben der Wirtschaft die Mitwirkung des Wirtschaftsprüfers sehr produktiv sei[1].

WP Möhle geht insbesondere auf das Gebiet der Steuerberatung ein. "Diese Fortentwicklung (vom Abschlußprüfer zu einem Elite-Prüfer und Berater - d. Verf.) hat vor allem auf steuerlichem Gebiete zu einer Anerkennung geführt, die ihresgleichen sucht. Kaum ein Steuerausschuß bei Handelskammer, Länderregierung oder Bundesregierung, in den nicht Wirtschaftsprüfer berufen sind! Kaum ein steuerliches Gesetz, an dessen Entstehung Wirtschaftsprüfer nicht an den Vorbereitungen mitgewirkt hätten! Im Bundesfinanzministerium waren alle Umfragen bei Oberfinanzpräsidien und beim Bundesfinanzhof zum Leidwesen der Väter des Steuerberatungsgesetzes dahin beantwortet worden, daß der Wirtschaftsprüfer dominiert gegenüber dem Steuerberater, jedenfalls hinsichtlich der Bedeutung der verhandelten Fälle und hinsichtlich der Qualität"[2].

---

(1) Schlobig, E., Diskussionsbeitrag, a.a.O., S. 149 f.
(2) Möhle, F., a.a.O., S. 5.

Schalte man den Wirtschaftsprüfer über das Rechtsberatungsmißbrauchgesetz aus, so bedeute das für die Wirtschaftsprüfer nur einen geringen wirtschaftlichen Gebührenausfall - "höchstens 10 - 15 %" -, für die Wirtschaft aber "eine akute - wenn auch oft lange Zeit latente - Gefahr mit unübersehbaren Schadensfolgen und für die Anwälte und Notare Regreßgefahren, deren sie sich nicht bewußt zu sein scheinen"(1).

Es gibt auch Mißerfolgsmeldungen, die mit Ermahnungen zu Leistungssteigerungen und zur Aneignung der notwendigen Kenntnisse verbunden werden. WP Schnutenhaus moniert 1955, daß höchstens 20 % aller Wirtschaftsprüfer mit allen Finessen des Kostenrechnungswesens vertraut seien, "ganz zu schweigen von der Fähigkeit, Kostenrechnungssysteme (Plankosten - Standardkosten) zu installieren"(2).

WP Minz äußert, es sei "unrealistisch anzunehmen, bei der Organisationsberatung handele es sich um eine selbstverständliche, zu den Arbeitsgebieten des Wirtschaftsprüfers gehörende Aufgabe. Daher sollen sich alle Anstrengungen darauf konzentrieren, die Organisationsberatung zu einem ureigenen Tätigkeitsbereich zu machen"(3).

Der Vorstandsvorsitzer des IdW Potthoff stellt in seinem Tätigkeitsbericht auf der Verwaltungsratssitzung des IdW 1969 fest, daß die amerikanischen Beratungsgesellschaften in der Bundesrepublik eine Marktlücke entdeckt haben, die weder von den WP noch den Nur-Unternehmensberatern rechtzeitig ausgefüllt wurde. "Dabei hilft uns die Erkenntnis nicht viel, daß wir die Lücke wohl erkannt haben ... Es ist bloß nicht gelungen, unsere Vorstellungen den maßge-

---

(1) Möhle, F., a.a.O., S. 6.

(2) Schnutenhaus, O.B., Der amerikanische Wirtschaftsberatungsdienst, Berlin 1955, S. 15.

(3) Minz, G., a.a.O., S. 127.

benden Vorstandsmitgliedern in der Wirtschaft nahezubringen und daraus einen Auftrag zu erzielen"(1).

Eine Ursache für die Schwächung der Marktstellung sieht Potthoff darin, daß die Spezialkenntnisse des Prüfers nicht ausreichen. Er stellt die Frage, wie man sich die erforderlichen Kenntnisse für die Beratung in der modernen Wirtschaft aneignen könne. Er erinnert an die Ablehnung des Vorschlags, einen zusätzlichen Qualifikationsnachweis für Wirtschaftsprüfer, ein Beraterdiplom zu schaffen, verweist auf Studienlehrgänge und Sonderkurse für Datenverarbeitung, die das IdW eingerichtet hat und tritt für die Einführung eines Kontaktstudiums ein(2).

III. Der besondere Qualifikationsnachweis als Grundlage des Eliteanspruchs

Die Idee, ein besonderes Beraterdiplom für Wirtschaftsprüfer zu schaffen, wurde von den englischen Accountants übernommen, die bereits 1963 ein "Joint Diploma in Management Accounting Services" kreiert hatten. WP Greiffenhagen äußerte hierzu noch 1964, daß in Deutschland bereits im Wirtschaftsprüferexamen die Unternehmensberatung und insbesondere die Organisation Prüfungsgegenstand sei(3), was ja auch der oben festgestellten Tatsache entspricht, daß dieses Examen ursprünglich für einen Beruf von qualifizierten Wirtschaftssachverständigen geschaffen worden war, nicht aber für einen Berufsstand, der sich ausschließlich mit Prüfungsaufgaben zu befassen hat.

---

(1) Potthoff, E., Ausführungen im Tätigkeitsbericht des Vorstandes des IdW über den Zeitabschnitt vom 20.7.1968 bis 9.9.1969 erstattet auf der Verwaltungsratssitzung am 9.9.1969, in: Anlage zum IdW-Rundschreiben Nr. 91, S. 2 ff.: S. 3.

(2) a.a.O., S. 4 f.

(3) Greiffenhagen, H., Arbeitstagung 1964 des IdW in Baden-Baden, Eröffnungs- und Schlußansprache, WPg 1964, S. 649 ff.: S. 650.

Rechtlich gesehen ist an sich die Forderung nach einem Nachweis der Beraterqualifikation für Wirtschaftsprüfer unzulässig, denn der Gesetzgeber fordert auch sonst keinen Qualifikationsnachweis für die Ausübung der Wirtschaftsberatung und kann ihn deshalb auch nicht für Personen verlangen, die die Vorbehaltsaufgaben eines Wirtschaftsprüfers übernehmen wollen. Dieser Qualifikationsnachweis wird jedoch - sofern er sich überhaupt von dem des ausschließlichen Prüfers abgrenzen läßt - durch den Passus der Wirtschaftsprüferordnung gedeckt, daß Wirtschaftsprüfer unter Berufung auf ihren Berufseid auf "den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung" als Sachverständige auftreten können (§ 2 (3) WPO). Sein Siegel als Ausdruck der öffentlich-rechtlichen Tätigkeit darf er auch zu "Erklärungen über Prüfungsergebnisse" (freiwillige Prüfungen) und für "Gutachten" benutzen (§ 48 WPO). Ähnlich war auch in der Ländervereinbarung von 1931 dem Wirtschaftsprüfer im Berufseid die Gutachterqualifikation abverlangt worden.

Mit der ausdrücklichen Zuweisung der Gutachterfunktion auf den Gebieten der Betriebsführung übernimmt der Hoheitsträger auch die Verantwortung für die Qualifikation auf betriebswirtschaftlichen Gebieten ohne Beschränkung auf den Bereich der typischerweise für die gesetzlichen Prüfungen erforderlichen Kenntnisse.

Für die Geltung der Berufspflichten messen die Wirtschaftsprüfer der Einordnung der Gutachtertätigkeit in den öffentlich-rechtlichen Bereich keine Bedeutung zu. Vielmehr wird die Gültigkeit der Berufspflichten für sämtliche Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers angenommen[1]. Von dem im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Wahlrecht (nach § 2 (3)

---

(1) Dieterich, W., Thümmel, M., Rogowsky, W., in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 47.

WPO "können" sich die Wirtschaftsprüfer hierbei auf ihren Berufseid berufen) wird also kein Gebrauch gemacht. Andererseits wurde in die vom IdW aufgestellten allgemeinen Auftragsbedingungen ausdrücklich der Zusatz aufgenommen: "Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt"(1), was überflüssig wäre, wenn die Grundsätze öffentlich-rechtlichen Charakters, d. h. zwingend wären. Tatsächlich gelten die Grundsätze zwingend nur für die Ausübung der Vorbehaltsaufgaben, im übrigen sind sie abdingbar. Die sonstige Tätigkeit kann nur insofern Gegenstand öffentlich-rechtlicher Pflichten sein, wie sich aus ihr Konsequenzen für die Ausübung der Vorbehaltsaufgaben ergeben.

Diese mangelhafte Abgrenzung zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Tätigkeit resultiert wohl insbesondere daraus, daß eine Inanspruchnahme der Staatshaftung für die Einhaltung der Berufspflichten nie erfolgt ist, die zwangsläufig eine Klärung gebracht hätte. Praktisch ist also die gesetzliche Bestimmung des Tätigkeitsbereichs nach § 2 WPO nur für den Qualifikationsnachweis von Bedeutung und damit in erster Linie für die Absatzchancen der unter die wirtschaftliche Betriebsführung fallenden Beratungs- und Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers.

Die Prüfungsanforderungen wurden von den Wirtschaftsprüfern, die, wie einleitend dargelegt, bei der Abnahme der Prüfungen mitwirken, stets hochgehalten. "Die Prüfung kann einen Vergleich mit der zweiten juristischen Staatsprüfung aushalten. Das bedeutet, für das Gebiet der Betriebswirtschaft haben wir den 'Wirtschaftsanwalt', wenn er auch nur den bescheidenen Namen 'Wirtschaftsprüfer' führt", erklärt WP Pfundt(2) und WP Goetze, Leiter der

(1) IdW, Allgemeine Auftragsbedingungen v. 1.5.1963, in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, a.a.O., S. 149 ff.: S. 149, 2. (3).

(2) Pfundt, W., a.a.O., DpB 1950, S. 348.

Studienlehrgänge des IdW zum Wirtschaftsprüfer-Examen, stellt fest: "Das Examen ist gefürchtet; es gilt als das schwerste im Bereich der Staats- und Wirtschaftswissenschaften"(1).

IV. Bemühungen zur Durchsetzung von Unabhängigkeitserfordernissen - Determinanten der Funktionen und der Funktionsausübung des Wirtschaftsprüfers

Neben der besonderen fachlichen Qualifikation wurde in den oben zitierten Stellungnahmen die Unabhängigkeit als wesentlichste Eignungsvoraussetzung des Wirtschaftsprüfers für die Wirtschaftsberatung angeführt.

Bei der Erörterung der Gründungsphase wurde festgestellt, daß die Berufsanwärter Tätigkeiten als unvereinbar mit ihrem Beruf ausschlossen, die die Loyalität des Beraters gegenüber seinem Auftraggeber bei den anzuratenden Dispositionen gefährdeten. Dagegen hatten sie ihre Unabhängigkeit als Prüfer, was die Übernahme sonstiger Tätigkeiten anbelangte, nicht entsprechend gesichert. Denn hierfür hätten sie nicht bestimmte Tätigkeiten ausschließen müssen, sondern die Annahme und den Entzug von Aufträgen durch den Prüfungspflichtigen überhaupt regeln müssen(2). Diese Auftragsabhängigkeit war nur von den Banken und vom Staat durch die Gründung eigener, weisungsabhängiger Prüfungsgesellschaften unterlaufen worden.

---

(1) Goetze, P., a.a.O., S. 68.

(2) D.h. daß der Prüfer von seinem Auftraggeber, sofern diesem überhaupt die Bestellungskompetenz überlassen werden sollte, nur den Prüfungsauftrag und diesen nach Möglichkeit nur nach fixierten Normen übernehmen dürfte. Es soll hier nicht zu der Frage der gleichzeitigen Prüfung und Beratung Stellung genommen werden, was eine umfassende Erörterung der Möglichkeiten der Berufsorganisation erfordern würde, sondern nur dazu, wie die Berufsangehörigen selbst diese Frage behandelten, in der schon Schmalenbach eine eigene Initiative der Berufsangehörigen verlangt hatte (Schmalenbach, E., a.a.O., 10. Aufl., S. 195).

iese Tendenzen setzten sich nach Einführung der Pflicht-
rüfung fort.

. Bestrebungen zur Ausschaltung der Abhängigkeit aus Beteiligungsverhältnissen

en weisungsabhängigen Prüfungsgesellschaften war der Be-
ufszugang stets gestattet worden mit Ausnahme der Rege-
ung in der ehemaligen britischen Zone, wo nur solche Ge-
ellschaften als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zuge-
assen wurden, bei denen sich die Kapitalanteile in den
änden von Wirtschaftsprüfern befanden(1). Daß die Banken
d auch der Staat sich weiterhin eigener Prüfungsgesell-
chaften bedienten, kann so verstanden werden, daß sie
en Prüfungsberichten "unabhängiger" Wirtschaftsprüfer
cht das nötige Vertrauen entgegenbrachten. (Daß die
nken und der Staat deshalb eigene Prüfungsgesellschaf-
n einsetzten, um direkt von diesen Inforamtionen zu be-
ehen, steht im Widerspruch zu der Organisationsstruktur
r Prüfung mit Hilfe des Prüfungsberichts, als deren we-
ntlichster Charakterzug oben die Sicherung korrekter
geinformationen bei gleichzeitiger Kontrolle des Um-
nges der Inforamtionsgewährung herausgestellt wurde,
nngleich natürlich bei abhängigen Prüfungsgesellschaften
rstöße gegen die Verschwiegenheitspflicht nicht mit
rselben Sicherheit wie bei unabhängigen Gesellschaften
szuschließen sind.) "Es bedeutet eine ungeheure Mißach-
ng des Berufsstandes der öffentlich bestellten Wirt-
haftsprüfer und ihres Berufseides, wenn die Behörden
e Durchführung von Prüfungen in Verbindung mit der Ge-
hrung von öffentlichen Krediten und der Leistung von

) Art. II § 1. der Ersten Anordnung zur Änderung und Durchführung der Verordnung über eine Berufsordnung für die Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens v. 15.3.1948, Verordnungsblatt für die Britische Zone Nr. 13. v. 31.3.1948, S. 74 ff., in: Sonderdruck der Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Düsseldorf o.J.

Bürgschaften ausschließlich staatlichen Prüfungsgesellschaften vorbehalten", klagt WP Höppner, der berichtet, daß bei Kreditbürgschaften des Bundes, Landeskreditgewährungen im Grenzgebiet, Kreditgewährung aus LAG- und ERP-Mitteln und Filmbürgschaften des Staates unabhängige Prüfer ihre Mandate an staatseigene Prüfungsgesellschaften verloren hätten(1).

Die "unabhängigen" Wirtschaftsprüfer versuchten, den Markt der abhängigen Prüfungsgesellschaften für die Gesamtheit der Berufsangehörigen zu öffnen, wozu sie die Abhängigkeit über das Gesellschaftsverhältnis ausschalten wollten. Sie schlossen sich zu einer "Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer" zusammen und initiierten den Vorschlag zur Berufsregelung, nur noch "Wirtschaftsprüfergemeinschaften" zuzulassen, bei denen entsprechend der Regelung in der britischen Zone nur Wirtschaftsprüfer die Gesellschaftsanteile halten durften(2). Sie scheiterten mit diesem Vorschlag ebenso wie mit einer Verfassungsbeschwerde gegen die Wirtschaftsprüferordnung, die von den Wirtschaftsprüfern Höppner, Quitmann und Meyer-Gehlen initiiert wurde. Darin wird nach einer Auskunft aus dem Berufsregister festgestellt, daß die Gesellschaftsrechte bei den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften "fast ausnahmslos" in den Händen der deutschen Großbanken, der Bundesrepublik, der Länder und Kommunalverwaltungen liegen und daß die Aufsichtsräte (bzw. die entsprechenden Organe bei anderen Gesellschaften) mit Vertretern dieser Gesellschafter besetzt seien. Ferner wird unter Berufung auf ein Sachver-

(1) Höppner, M., Problematik und Widersprüche der Wirtschaftsprüferordnung, BB 1961, S. 1209 ff.: S. 1211 f.

(2) Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer, Schriften der Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer, 5, Zur Bundestagsdrucksache 2565, Rheydt April 161, § 27 und § 28 (3).

ständigengutachten (das mir nicht vorlag) und das Zeugnis von acht Wirtschaftsprüfern und zwei Rechtsanwälten behauptet, daß die Banken ihr Depotstimmrecht dazu benutzen, ihre Gesellschaften als Prüfer zu etablieren und daß der Staat sein Weisungsrecht bei den angegliederten Gesellschaften ebenfalls hierzu einsetzt[1]. Letzteres ergibt sich bereits aus dem Gesetz, worauf im Zusammenhang mit der Erörterung des Prüfungsberichts hingewiesen wurde. Daß die Banken ihr Depotstimmrecht dazu einsetzen, ihre Gesellschaften als Abschlußprüfer zu etablieren, wo ihre Verhandlungsmacht als Kreditgeber hierzu nicht ausgereicht hätte, ändert an der oben geschilderten Organisationsstruktur der Prüfung über das Informationsinstrument des Prüfungsberichts insofern nichts, als die Kompetenz der Einsichtgewährung bei dem geprüften Unternehmen verbleibt. Allerdings könnten die Prüfungsgesellschaften ihre Verhandlungsposition als Testatgeber zugunsten einer Aushändigung des Prüfungsberichts einsetzen. Informationen über solche Mißbräuche des Testatrechts liegen jedoch nicht vor.

2. Bestrebungen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Beraters

Die Unabhängigkeitserfordernisse bei den anzuratenden Dispositionen wurden von der Hauptkammer für das Prüfungs- und Treuhandwesen in den "Grundsätzen über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer" und in den "Grundsätzen für die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers" präzisiert, wonach insbesondere die Ausübung aller kaufmännischen Berufe im Sinne

---

(1) Gettler, W., Uhlig, Beck, H., Verfassungsbeschwerde im Auftrag von Höppner, M., Quitmann, W., Meyer-Gehlen, H.G. gegen das Gesetz über Wirtschaftsprüferordnung, Düsseldorf 1962, Begl. Abschrift, S. 20 - Informationen über die staatsabhängigen Prüfungsgesellschaften finden sich auch bei Jäckel, G., Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Diss., Hamburg Berlin Bonn 1960, S. 21 ff.

des § 1 (2) HGB und die gewerbsmäßige Vermittlung sowie das Betreiben von Finanzgeschäften, soweit letztere nicht in Ausübung von Treuhandfunktionen durchzuführen sind, untersagt wurde[1].

In den Richtlinien des IdW und der Wirtschaftsprüferkammer wurden diese Unabhängigkeitserfordernisse noch verfeinert und ergänzt. So kann nach den "richtungsweisenden Feststellungen" der Wirtschaftsprüferkammer die Besorgnis der Befangenheit bestehen, wenn der Wirtschaftsprüfer einen Tatbestand zu beurteilen hat, an dessen Zustandekommen er maßgeblich mitgewirkt hat, wenn auch unmittelbar im Anschluß hieran erklärt wird: "Die Beratung oder Vertretung eines Auftraggebers steht einer Prüfung durch den gleichen Wirtschaftsprüfer in der Regel nicht im Wege; gleiches gilt, wenn er bei der Aufstellung des Jahresabschlusses behilflich gewesen ist"[2].

1965 forderte das IdW, daß ein Wirtschaftsprüfer, der den Abschluß selbst erstellt hat, hierüber nur eine Bescheinigung, nicht aber ein Testat erteilen dürfe[3]. Ebenso hatten sich Adler/Düring/Schmaltz geäußert. Vermerksschädlich sei nicht die Aufstellungshilfe, wohl aber die Erstellungstätigkeit[4]. Ausführlich beschäftigen sich WP Parczyk und Knorr mit dieser Frage. Sie stellen den allgemeinen Grundsatz auf, Beratung sei immer dann vermerksschädlich, wenn sie Geschäftsführungsfunktion annehme und

---

(1) Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, a.a.O., S. 17 ff.

(2) 3. der richtungsweisenden Feststellungen der Wirtschaftsprüferkammer zum Grundsatz der Unabhängigkeit und Unbefangenheit.

(3) IdW, Gutachten 3/1965, Vermerke bei freiwilligen Abschlußprüfungen sowie Bescheinigungen von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, Neufassung 1967, WPg 1967, S. 161.

(4) Adler/Düring/Schmaltz, 3. Aufl., a.a.O., Tz. 21 zu § 137.

der Prüfende somit Rechenschaft über sich selbst ablegen müsse. "Ein zu starkes Engagement durch eigene Erstellungstätigkeit macht den Abschlußprüfer befangen zur Sache sowie immer unfrei und wirkt daher vermerksschädlich." Als vermerksschädliche Erstellungstätigkeit nennen sie die Übernahme von "ursprünglichen Rechenschaftspflichten" wie die der Buchführung und der Inventarziehung durch den Abschlußprüfer. "Führt der Wirtschaftsprüfer die Kartei, so ist die Ordnungsmäßigkeit gegeben, nicht aber die Vermerksfähigkeit." Vermerksschädlich sei z.B. auch die Durchführung der Kontenzusammenführung durch den Wirtschaftsprüfer, "weil die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit erst durch den Abschlußprüfer herbeigeführt wird"(1).

Die oben festgestellte Tendenz, bei dem Beratungsgegenstand bestehende Interessenkollisionen auszuschließen, kann in gewissem Sinne auch hier festgestellt werden. Wo der Prüfer Forderungen des Gesetzgebers erfüllen soll, wird die gleichzeitige Beratung (und die Übernahme weitergehender dispositiver Aufgaben) abgelehnt bzw. die Beratung für vermerksschädlich erklärt. Die widersprüchliche Bemerkung, daß dann die Ordnungsmäßigkeit gegeben sei, die Testatfähigkeit jedoch nicht (wo doch nur diese Ordnungsmäßigkeit testiert werden soll), deutet jedoch darauf hin, daß das Problem hier falsch dargestellt wird.

Wenn der Prüfer tatsächlich die Interessen der Destinatäre seines Testats vertritt, dann kann es doch nur positiv sein, wenn er den Abschluß nicht nur prüft, sondern auch selbst erstellt, weil dann auch Mängel, die nicht gleich eine Testateinschränkung rechtfertigen, ausgeschlossen werden. Dasselbe gilt, wenn er auch noch die Buchführung übernimmt, weil er dann nicht auf Stichproben

---

(1) Parczyk, W., Knorr, J., Zur Befangenheit des Abschlußprüfers - Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses, WPg 1968, S. 229 ff.

angewiesen ist, sondern das gesamte Datenmaterial seiner Disposition unterliegt. Sicher wäre dann die Prüfung eine überflüssige Doppelarbeit, aber das wäre nicht ein Minus, sondern ein Plus gegenüber der Prüfung. Die Übernahme der Disposition durch den Prüfer ist also hinreichendes Kriterium für die Überflüssigkeit der Prüfung, aber weder notwendiges noch hinreichendes Kriterium für die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Prüfers und damit für die Unzulässigkeit der Testaterteilung. Interessenkonflikte entstehen doch erst, wenn Beratungs- und Prüfungsauftrag Gegensätze enthalten, wenn z.B. dem Prüfer zu verstehen gegeben wird, daß er das Vermögen so niedrig wie möglich ausweisen soll, während er nach dem Gesetz testieren soll, daß der Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt.

Immerhin wird aber doch hier versucht, bei Identität des Gegenstandes von Beratung und Prüfung die Unabhängigkeit institutionell zu gewährleisten, wenn auch nach einem Kriterium, das das tatsächliche Unabhängigkeitsproblem eher verschleiert als deutlich macht[1].

---

(1) Interessant ist, daß die Accountants in den USA im selben Sinne argumentieren. Auf eine Vorhaltung des Vorsitzenden der Securites and Exchange Commission Cohen startete ein Ad-hoc-Ausschuß der Berufsvertretung eine Umfrage, in der er Gruppen von Testatinteressenten eine Liste der von den Accountants angebotenen Management-Dienstleistungen übersandte mit der Frage, ob ihnen dieses Angebot bekannt sei und ob sie der Meinung seien, daß diese Leistungen angeboten werden sollten. - Auch hier wird also nach einem Konflikt zwischen der Prüfungstätigkeit und bestimmten anderen Tätigkeiten gesucht. Nicht dagegen wird gefragt, ob der Prüfer durch die Chance von zusätzlichen Aufträgen in seiner Unabhängigkeit beeinträchtigt werden könnte. Die Fragen wurden denn auch von den Interessengruppen kaum verstanden. Cohen hatte allerdings auch nur die Ausübung bestimmter Tätigkeiten moniert, wie z.B. von Marktuntersuchungen, Fabrikausgestaltungen, psychologischen Tests, Meinungsumfragen oder Arbeitsvermittlungen, nicht aber die Übernahme zusätzlicher Aufträge seitens des Prüfungspflichtigen generell. Ad Hoc Committee on Independence, Final Report, JoA 1969, Dez., S. 51 ff.

3. Keine Bestrebungen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Prüfers

Dagegen wird in der Beeinflussung des Wirtschaftsprüfers durch die Chance zusätzlicher Beratungsaufträge oder das Risiko des Entzugs solcher Aufträge nie eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfers gesehen. WP Goetze prägte hierfür den Begriff der "akquisitorischen Abhängigkeit" zieht aber hieraus keine Konsequenzen für die Organisation der Auftragsannahme durch die Berufsangehörigen. "Es ist schwer, im Einzelfall die Grenze zwischen einem wünschenswerten Vertrauensverhältnis, wie es jede Geschäftsbeziehung mit sich bringt, und einer unerwünschten Abhängigkeit zu ziehen. Entscheidend bleibt stets die Autorität, mit der der Prüfer aufzutreten vermag, so daß er seine Überzeugung durchsetzt und ihr auch tatsächlich zum Siege verhilft, so daß er den Auftrag nicht verliert und das Vertrauensverhältnis sich noch steigert"(1).

Wie weitgehend diese akquisitorische Abhängigkeit akzeptiert wird, zeigt eine Stellungnahme von WP Möhle zum Fall Boswau & Knauer. Die Prüfungsgesellschaft Curator Treuhand AG war abgewählt worden, weil sie den Wertansatz einer Beteiligung nicht gebilligt hatte und das Testat einschränken wollte. Die Unternehmensleitung hatte zunächst ein Gutachten bei einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - der Kontinentalen Treuhand AG in Auftrag gegeben und, als dieses positiv ausfiel, dieser Gesellschaft das Mandat übertragen wollen. - WP Möhle äußert hierzu, die Erstattung eines Vorgutachtens zu einem Problem, das bei einer eventuellen späteren Pflichtprüfung eine Rolle spielen könne, "beeinträchtigt für sich allein seine Unabhängigkeit und Unbefangenheit ebensowenig wie z.B. der Umstand, daß der Wirtschaftsprüfer die zu prüfende Gesellschaft wirtschaft-

(1) Goetze, P., Gedanken zur Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes, WT 1936, S. 450 ff.: S. 451.

lich oder zu Steuerfragen beraten hat. Um die Unabhängigkeit oder Besorgnis der Befangenheit des Abschlußprüfers zu begründen, bedarf es vielmehr zusätzlicher oder anderer Bindungen bzw. Einflüsse, um seine äußere (z.B. Beteiligungsbeziehungen u.ä.) oder innere (z.B. Nachprüfung selbstgeschaffener Tatbestände) Freiheit zu beeinträchtigen." Nur weil im vorliegenden Fall die Testateinschränkung im Gespräch war, befürwortete er die Niederlegung des Mandats.(1).

Dabei muß doch nicht erst eine Testateinschränkung im Gespräch sein, um einen Verdacht der Befangenheit zu begründen. Die Vergabe eines Vorgutachtens zu einer Prüfungsfrage kann doch überhaupt nicht anders verstanden werden als ein Test, ob der Wirtschaftsprüfer konform geht, d.h. daß der neue Abschlußprüfer von vornherein in dem Konflikt steht, entweder in dem gewünschten Sinne zu urteilen oder das Mandat nicht zu erhalten, wie Freitag, ein Aktionärsvertreter, auf der Hauptversammlung von Boswau & Knauer erklärte: "Den Gipfelpunkt in der Frage der Abhängigkeit der Wirtschaftsprüfer erreicht man, wenn ein Wirtschaftsprüfer, bevor er vom Vorstand vorgeschlagen wird, eine Bilanzprüfung zu machen, sich zunächst gutachtlich dahin zu äußern hat, daß er sein Gutachten im Sinne des Vorstands erstatten wird"(2). In diesem Fall kam noch hinzu, daß es sich um eine Frage handelte, mit der der alte Prüfer befaßt war. Die Unternehmensleitung konnte dem widersprechenden Wirtschaftsprüfer das Mandat entziehen und einen anderen Wirtschaftsprüfer beauftragen, ein Gutachten hierüber zu erstatten. Wenn es nicht in ihrem Sinne ausfiel, wurde der nächste Wirtschaftsprüfer beauftragt. Wen kann verwundern, daß die Wirtschaftsprüfer dann von vornherein nachgeben?

---

(1) Möhle, F., Ein öffentlich erörterter Fall einer Pflichtprüfung, WPg 1964, S. 57 f.: S. 58.

(2) o.V., Rechte und Pflichten des Wirtschaftsprüfers stehen zur Debatte, FAZ v. 2.12.1965, Nr. 279, S. 15.

Soweit überhaupt auf das Problem der akquisitorischen Abhängigkeit eingegangen wurde, entschied man es im Sinne von WP Manasse, der 1932 zur gleichzeitigen Beratung durch den Prüfer erklärte: "Die Befürchtung, daß ein solches Verhältnis den Wirtschaftsprüfer befangen mache, ist grundlos. Moralisch und fachlich ausgesucht und geprüft - wissend, daß es stets um Existenz und Vermögen geht, wird der deutsche Wirtschaftsprüfer integer sein. Die Zulassungsstelle als überwachendes Organ, wie das Institut mit seiner Ehrengerichtsbarkeit sind Faktoren der Immunität. Wer hier nicht gefeit ist, würde auch versagen, wenn man ihm nur die Aufgabe der reinen Bilanzprüfung zuwiese"(1).

WP Hintner bemerkt gar zu der berufsrechtlichen Diskussion um die Zulässigkeit der gleichzeitigen Beratung: "Diese Betrachtungsweise ist notwendigerweise steril, denn die Fragestellung kann nicht lauten, was der Wirtschaftsprüfer als Prüfer und Berater nach den geltenden Berufsgrundsätzen zu tun und zu lassen hat, sondern, welche Anforderungen die Wirtschaftspraxis an den qualifizierten Berufsstand des Wirtschaftsprüfers stellt und was sie in der Zukunft von ihm erwarten kann. Nach diesen Anforderungen werden sich die Berufsgrundsätze zu richten haben, wenn sie nicht Gefahr laufen wollen, von der Dynamik der Entwicklung überholt zu werden und keinen Anspruch auf Aktualität und Achtung mehr erheben zu können"(2).

V. Das Verhältnis von Prüfungs- und Beratungsfunktion

Die Möglichkeit der gleichzeitigen Beratung wurde nicht

---

(1) Manasse, B., Der Wirtschaftsprüfer als Berater wirtschaftlicher Unternehmen, WP 1932, S. 8; ähnlich auch: Karoli, R., a.a.O., WPg 1964, S. 397.

(2) Hintner, O., Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Probleme der Betriebsführung, Festschr. für Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 277 ff.: S. 280.

als Negativum, sondern als Positivum verstanden. Prüfung und Beratung wurden als zusammengehörige Funktionen hingestellt, die isoliert nur von geringerem Nutzen seien. Die bereits bei der Gründung festgestellten Bemühungen, die Prüfung in ein Konzept der Unternehmensberatung zu integrieren, wurden fortgesetzt.

Als Bedürfnisse der Wirtschaft, denen der Wirtschaftsprüfer funktionsmäßig zu entsprechen hat, nennt WP Bredt die "Aussprache mit einem Nicht-Interessenten" (dem Wirtschaftsprüfer) "über alle sie (die Unternehmensleitungen - d. Verf.) bewegenden Fragen", zweitens die "Einholung von Rat und Hilfe", "wenn irgendwo der Schuh drückt (Steuern, Finanzen, Kunden und Lieferanten, Arbeiter- und Angestelltenschaft, Innen- und Außenorganisation, Betriebs- und Geschäftsführung u.a.m.", drittens die "Gestaltung der Betriebserfordernisse" und viertens die "Einholung öffentlich anerkannter Bestätigungen" "in den gleichen Angelegenheiten ... für die Beurteilung von Handlungen, Zuständen und Ergebnissen"(1).

Die ersten drei Punkte lesen sich wie die Einsatzanleitung eines Wirtschaftsberaters: Kontaktgespräch, Betriebsanalyse, Verbesserungsvorschläge - worauf Bredt auch bewußt abzielt. Nur der letzte Punkt, die Einholung öffentlich anerkannter Bestätigungen paßt nicht in dieses Konzept, denn die Bestätigungen werden ja darüber erteilt, ob den Ansprüchen externer Kapitalgeber entsprechend disponiert wurde. Bredt erklärt aber, daß die Bestätigungen sich auf die gleichen Angelegenheiten beziehen sollten, in denen auch beraten wurde, also offenbar auf den Beratungserfolg. Werden die Unternehmensleitungen aber ihren Berater beauftragen, seinen eigenen Beratungserfolg zu

(1) Bredt, O., a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, S. 55.

bestätigen? - Wenn der Berater einen besonderen Ruf genießt, kann das tatsächlich vorkommen. Wie z.B. WP Elmendorff berichtet, kann die Einschaltung des Wirtschaftsprüfers als Finanzberater "in vielen Fällen die Kreditfähigkeit eines Unternehmens wesentlich erhöhen"(1). Der Wirtschaftsprüfer bestätigt dann, daß die Geschäftsführung dank seiner Beratung eine besondere Qualifikation aufweist. Normalerweise dürfte aber wohl doch der umgekehrte Fall vorliegen, daß der Berater ein Zeugnis der Unternehmensleitung über den Erfolg seiner Beratung benötigt, damit er es als Empfehlungsschreiben vorweisen kann.

Die Einordnung der Prüfung in ein Funktionssystem der Unternehmensberatung, wie sie WP Bredt konzipierte, ist denn auch seltener zu beobachten. Gewöhnlich wird in der Prüfung nicht der Schlußpunkt, sondern der Ansatzpunkt für die Unternehmensberatung gesehen.

WP Richter: "Die 'Beratung' ist im Grunde die Fortsetzung und Auswertung der Prüfung"(2).

WP Hintner: "Mit dem Abschluß fachgerechter Prüfungen ist gleichzeitig die Basis geschaffen, auf der eine Urteilsbildung über wesentliche Zusammenhänge und Zustände der Betriebswirtschaft aufzubauen hat". Es liege deshalb nahe, den Prüfer gleichzeitig als Berater der Unternehmensleitung zu bestellen(3).

WP Vaterrodt zufolge "enden Prüfungen in Unternehmensberatungen". Die bei den Prüfungen gewonnenen Erkenntnisse seien "ausgezeichnete Beratungsansätze". "Beispielsweise kann sich aus der Beurteilung der Angemessenheit von Kosten und Aufwendungen, von Leistungen und Erträgen der Wunsch zur

---

(1) Elmendorff, W., a.a.O., Blick durch die Wirtschaft 1967, N. 80.

(2) Richter, A., a.a.O., WT 1941, S. 258.

(3) Hintner, O., a.a.O., S. 280.

Beurteilung der Materialmengen hinsichtlich Lagerung und Durchlaufgeschwindigkeit sowie Zweckmäßigkeit ihrer Beschaffung entwickeln. Das wiederum führt häufig zu dem Wunsch, den Wirkungsgrad der Produktion und schließlich auch die gewonnenen Erkenntnisse für verkaufspolitische Überlegungen des Unternehmens auszuwerten" usw. usf.(1).

WP Minz: "Verschiedene Beratungsaufgaben, so vor allem auch die Organisationsberatung, resultieren zum Teil zwangsläufig aus der Funktion des Wirtschaftsprüfers als Abschlußprüfer"(2). "Die Pflichtprüfung und die mit ihr verbundenen Arbeiten wirken auf die Gestaltung und Verbesserung des Rechnungswesens, die Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und geeigneter Methoden zur Ermittlung wirtschaftlicher Erkenntnisse, auf deren Auswertung sowie auf die Beratung der Unternehmen bei Durchführung der daraus folgenden Maßnahmen"(3). Insbesondere die Anwendung moderner Abrechnungsmethoden führe zwangsläufig zu einer Verbindung von Prüfung und Beratung. Die "entscheidende Frage" bei der gleichzeitigen Beratung durch den Prüfer sei: "Soll der Prüfer wirklich seinen Kunden seine aus der Prüfung gewonnenen besseren Einsichten vorenthalten, nur weil er anderenfalls die Grenzen seiner Prüfungsaufgabe überschreitet?"(4).

WP Schnutenhaus zufolge kann jedes Prüfungsurteil eine nachträgliche Beratung sein, wenn man Gebrauch mache von "prognostischen substituierenden Alternativen des Prüfers"(5), womit wohl die Dispositionen gemeint sind, die

---

(1) Vaterrodt, K.F., a.a.O., DB 1968, S. 809 f.

(2) Minz, G., a.a.O., WPg 1968, S. 123.

(3) a.a.O., S. 124.

(4) a.a.O., S. 125.

(5) Schnutenhaus, O.R., Zur Problematik der Wirtschaftsberatung der Unternehmensführung, in: Dienstleistungen in Theorie und Praxis, Festschr. für Hintner, Hrsg.: Linhardt, H., Penzkofer, P., Scherpf, P., Stuttgart 1970, S. 303 ff.: S. 309.

der Prüfer nach der Abschlußprüfung vorschlagen kann. "Die Funktion des Beraters ist m. E. nicht schon ab ovo eine andere als die des Prüfers, sondern nur eine Begrenzungsfrage der Auslegung von Tatbeständen"(1).

WP Schlobig sieht im gleichzeitigen Einsatz des Wirtschaftsprüfers als Berater eine Rationalisierungsmaßnahme(2). "Die Erfahrungen der letzten Jahre bieten Anhaltspunkte dafür, daß sich Prüfung und Unternehmensberatung einander annähern." Dies werde besonders daran deutlich, daß sich der Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner laufenden Aufgaben wachsend mit dem innerbetrieblichen Kontrollsystem (internal control) befaßt. "Danach dringt die Prüfung in die betriebsorganisatorischen Zusammenhänge ein, deren Beurteilung sich mit entsprechenden Stellungnahmen und Empfehlungen für Zwecke der Unternehmensführung verbindet"(3).

WP Ostrowski bezeichnet die "materielle Prüfung" noch als "Wesen und Inhalt der Aufgabe des Wirtschaftsprüfers in der Wirtschaft", schränkt jedoch ein: "soweit seine Prüfungstätigkeit in Frage kommt"(4). Er begrüßt auch die Bestimmung, daß bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand auch die wirtschaftlichen Verhältnisse zu prüfen sind, als einen "wesentlichen Schritt vorwärts für die gesetzliche Umschreibung der eigentlichen Aufgabe des Wirtschaftsprüfers"(4). Diese "eigentliche Aufgabe" wird aber keineswegs in der zweckentsprechenden Information der Aufsichtsinstanzen gesehen, sondern in der "persönlichen Beratung" der Unternehmensleitung. Diese Funktion könne

---

(1) Schnutenhaus, O.R., a.a.O., S. 303 ff.: S. 309.

(2) Schlobig, E., a.a.O., S. 138; ders.: Stichwort: Unternehmungsberatung, in: HdB, Stuttgart 1962, Sp. 5524 ff.: 5527.

(3) a.a.O., Sp. 5528.

(4) Ostrowski, U., Der Wirtschaftsprüfer in der Wirtschaft, DR 1936, S. 414 ff.: S. 414.

der Wirtschaftsprüfer nur übernehmen, wenn er erreicht, "daß er im Rahmen oder neben einer Pflichtprüfung einen persönlichen Kontakt mit der Leitung des Unternehmens schließt, er also wirklich für die Dauer das Vertrauen erhält, das sich auf seinen öffentlichen Glauben aufbaut", denn "dann wird sich die Zusammenarbeit mit dem von ihm geprüften Unternehmen bald in einer wesentlich erweiterten Richtung bewegen"(1).

WP Semler sieht schon 1934 "die vom volkswirtschaftlichen Standpunkt vielleicht interessantesten und wichtigsten Ergebnisse der Pflichtprüfung" in einem Teil der Arbeit des Wirtschaftsprüfers, "der in keinem Bericht erwähnt wird und der sich in Unterhaltungen zwischen dem Bilanzprüfer und der Verwaltung des geprüften Unternehmens abspielt." "Viele wertvolle Fingerzeige haben wohl in diesen zwei Jahren die Leitungen der Unternehmen von den Prüfern empfangen, die ihre Aufgabe richtig erfaßt hatten. Sicherlich liegt in der Möglichkeit, in bestimmten Fällen kraft seines Amtes einzugreifen und still und der Öffentlichkeit entrückt im verein mit der Geschäftsleitung und dem Aufsichtsrat begangene Fehler zu korrigieren, Krankheitskeine des Unternehmens zu beseitigen und notfalls den Anstoß zu ernsten Operationen zu geben, auch eine volkswirtschaftlich bedeutsame Aufgabe des Bilanzprüfers, wenn seine Funktion im volklichen und staatlichen Interesse recht verstanden ist"(2).

WP Manasse gibt seinem Aufsatz über die Beratung des Wirtschaftsprüfers den Untertitel: "Praeservare ante curare!", worunter er ausführt: "Wenn der Wirtschaftsprüfer nur dazu da wäre, nach abgelaufenem Geschäftsjahr die Rechnung

---

(1) Ostrowski, U., a.a.O., S. 415.

(2) Semler, J., Ergebnisse der bisherigen Pflichtrevisionen, WP 1934, S. 8 ff.: S. 9.

des Unternehmens zu prüfen, käme er unter den gegebenen Verhältnissen aus den Konflikten und Verlegenheiten gar nicht heraus." "Es geht nicht an, den Wirtschaftsprüfer als Notar zu bestellen, die Rechtsberatung aber einem anderen zu überlassen. Das sorgende Auge des Wirtschaftsprüfers muß während des Geschäftsjahres über dem Unternehmen wachen. Es muß eine Vertrautheit mit dem Erwerbszweig und mit den Personen hergestellt werden, die Distanz zu wahren weiß, aber dem Wirtschaftsprüfer die Bilanzbescheinigung als Schlußpunkt seiner Tätigkeit ermöglicht und nicht als ausschließliche Aufgabe zuweist." "Er soll vorbeugen, um nicht heilen zu müssen"(1). Ähnlich schreibt auch WP Löhde: "Aufgabe des Wirtschaftsprüfers und der beeidigten Bücherrevisoren sowie zuverlässiger Revisions- und Treuhandgesellschaften ist ja nicht eigentlich, nachträglich in der Wirtschaft und in den Verwaltungen festzustellen, wo und wie gesündigt worden ist - wenngleich auch das zu seinen Pflichten gehört - sondern nach besten Kräften dafür zu sorgen, daß vorgebeugt wird ... Denn Aufgabe des Wirtschaftsprüfers und -beraters ist es ja auch, die Auflösung unwirtschaftlicher Unternehmungen anzuraten, bevor sie die Gesamtwirtschaft ungünstig beeinflussen, Kreditgeber schädigen oder zu Kapitalfehlleitungen führen"(2).

WP Henzel stellt fest, daß die Abschlußprüfung ("reine Ordnungsmäßigkeitsprüfungen") und auch viele Sonderprüfungen gerade dort abbrechen, "wo sie im Hinblick auf eine Steigerung der Produktivität beginnen würden, interessant und notwendig zu werden"(3). Unter Hinweis auf die hohe Zahl der Konkurse fragt er: "Wäre es nicht eine dankbare Aufgabe, hier durch Beratung zu helfen und da-

---

(1) Manasse, B., a.a.O., S. 8.

(2) Löhde, C., Für Ordnung und Sauberkeit in der Wirtschaft, WP 1933, S. 239 f.

(3) Henzel, F., Sonderprüfungen im Dienst der Rationalisierung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 145 ff.: S. 146 f.

mit wenigstens einen Teil dieser Verluste zu vermeiden?"[1] "Unter dem Einfluß dieser Entwicklungstendenzen (Bestrebungen zur Rationalisierung und Produktivitätssteigerung - d. Verf.) wird die Aufgabe des Prüfers ... eine andere - er wird zum Diagnostiker, der systematisch den Gesundheitszustand einer Unternehmung in ihrer gesamten Tätigkeit untersucht, und er wird schließlich zum Berater, der in der Lage sein muß, die festgestellten Fehler zu beseitigen und den optimalen Wirtschaftsablauf zu ermöglichen"[2].

Den Unternehmen zu helfen, die in Schwierigkeiten geraten sind, bezeichnet auch WP Potthoff als eine "nicht unwichtige" Aufgabe des Wirtschaftsprüfers. "Sein größter Triumph ist es, wenn bei einem Vergleich der Vergleichsvorschlag durchkommt"[3]. "Zur Berufspflicht gehört auch die Mitwirkung an der Herstellung und Sicherung gesunder Verhältnisse", äußert WP Schlobig[4].

Die Funktion des deutschen Wirtschaftsprüfers als Institution zur Krisenverhinderung - wohlgemerkt nicht im Wege der rechtzeitigen und korrekten Information von Gläubigern und Aktionären, worauf im Kapital C bis E eingegangen wurde, sondern "still und der Öffentlichkeit entrückt im verein mit der Geschäftsleitung" - geht allerdings nicht so weit wie die seiner englischen Berufskollegen, für die F.S.A.A. Elliott auf dem Prüferkongreß 1938 berichtet, ihnen würden bei finanziellen Schwierigkeiten und fehlerhafter Geschäftsführung Direktorposten übertragen[5]. Wie WP Baldus ausführt, will und soll der Wirt-

---

(1) Henzel, F., a.a.O., S. 163.

(2) a.a.O., S. 145.

(3) Potthoff, E., Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Unternehmensführung, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, a.a.O., S. 99 ff.: S. 103.

(4) Schlobig, E., a.a.O., S. 138.

(5) Elliott, E.C., Nationalbericht England zum Thema: Sonstige Prüfungs- und Beratungstätigkeit, in: Kongreß-Archiv 1938, a.a.O., Bd. D, Thema 7, S. 95 ff.: S. 108 f.

schaftsprüfer "in den meisten Fällen das Unternehmen nicht führen, sondern nur in der Steuerung beraten"(1). Die Übernahme von Geschäftsführungspositionen ist dem Wirtschaftsprüfer allerdings auch gesetzlich untersagt.

Die Funktion des Abschlußprüfers als Krisenberater ist nach den angeführten Stellungnahmen nur eine der Funktionen, die die Wirtschaftsprüfer auf der Abschlußprüfung aufbauten. Daneben sollte die Abschlußprüfung als Anknüpfungspunkt für die Beratung bei der Gestaltung des Rechnungswesens, bei der Kostenkontrolle, bei der Finanzierung, bei der Absatzplanung, bei der Lagerhaltung, bei der internen Kontrolle dienen, und es wurde stets hervorgehoben, daß die jeweils enumerierten Beziehungen nicht vollständig sind.

Für die Themenfrage dieser Dissertation, worin die Abschlußprüfer die Funktionen ihrer Prüfung sehen, ist also eine wichtige, nach Meinung einiger Wirtschaftsprüfer sogar die wichtigste Funktion nachzutragen, die Funktion nämlich, dem Wirtschaftsprüfer als Ansatzpunkt und Grundlage für weitergehende Beratungsaufträge zu dienen.

VI. Erfordernisse der Absatzpolitik des Wirtschaftsprüfers

"Da der Wirtschaftsprüfer durch seine Prüfungs- und Steuerberatungstätigkeit in dem zu beratenden Unternehmen bereits einen guten Kontakt zur Geschäftsleitung besitzt, steht ihm für eine Gesamtberatung in dem hier erörterten Sinne eine ausgezeichnete Ausgangsposition zur Verfügung. Wie sie genutzt werden kann, dafür möchte ich einige Hin-

(1) Baldus, Th., Steuerung der Unternehmung nach einheitlichem Plan, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme ..., a.a.O., S. 13 ff.: S. 25.

weise geben", erklärt WP Lange auf der Fachtagung des IdW seinen Berufskollegen. Er führt aus, daß man, um die Unternehmensführer "zu gewinnen, zunächst von ihrer Art der Planung mit ihnen sprechen und dabei vorsichtig immer mehr Elemente der Unternehmensplanung anführen (muß), wie wir sie verstehen, bis sie selbst in den neuen Kategorien denken." Da der Wirtschaftsprüfer als "Bilanzierungs- und Finanzierungskünstler" gelte, werde es am ehesten gelingen, sie über Finanzpläne, Planbilanzen und ähnliche Pläne für die Planung zu gewinnen. ("Wer läßt sich außerdem nicht gern sagen, wie sein Vermögen und seine Liquidität in ein bis zwei Jahren voraussichtlich beschaffen sein wird?") Wenn es erst einmal gelungen sei, über Finanz- und ähnliche Pläne "den Planungskuchen anzuschneiden", sei es meist nur eine Frage der Zeit, wann das Interesse an Absatzplanung, Fertigungsplanung usw. und schließlich der Gesamtplanung erwache. Doch solle man nicht übereilt vorgehen, sondern zunächst die organisatorischen Voraussetzungen schaffen, damit die Daten für die Planung gewonnen werden können. "Das mag Monate, ja manchmal Jahre dauern". "Auch dabei ist der Wirtschaftsprüfer, der dauernd mit seinem Mandanten zusammenarbeitet, im Vorteil, denn er vermag die Mitarbeiter des Unternehmens dauernd zu unterrichten und anzuleiten." Bei den Reorganisationsmaßnahmen sollte der Wirtschaftsprüfer bzw. seine Hilfskräfte "stets selbst mitwirken, um zu verhindern, daß sogenannte reine Praktiker, die die Theorie verabscheuen, weil sie ihre Praxis für die einzig richtige Theorie halten, das neue Instrument unbrauchbar machen". Nach Möglichkeit sollte der Wirtschaftsprüfer seine Büros mit den erforderlichen Fachkräften besetzen. Wenn dies nicht möglich sei, sollte man aber auch die Zusammenarbeit mit freiberuflichen Kräften nicht scheuen[1].

---

(1) Lange, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Steuerung der Unternehmung nach einheitlichem Plan, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 28 ff.: S. 30 f.

1. Der Wirtschaftsprüfer muß ein Vertrauensverhältnis zu seinem Mandanten herstellen

Es ist verständlich, daß bei einer Absatzstrategie, die ein solches Maß an Einfühlungsvermögen und Taktieren erfordert, Konflikte möglichst zu vermeiden sind. Es muß eine Vertrauensbasis geschaffen werden, was von den Wirtschaftsprüfern stets mit besonderem Nachdruck hervorgehoben wird. WP Wirtz: "Grundlage und Voraussetzung einer solchen Beratungstätigkeit ist in jedem Falle ein persönliches Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber ..."(1). WP Bredt: "Beratung bedeutet in erster Linie Vertrauen. Wir freiberuflichen Berater müssen also naturgemäß um das Vertrauen unserer Mandanten werben, ebenso wie die Unternehmer aus der Wirtschaft uns dieses Vertrauen schenken müssen"(2). Er stellt sogar charakterliche Anforderungen in dieser Hinsicht: den beratenden Wirtschaftsprüfer müßten Verständnis, Takt, Mut und die Würdigkeit des Vertrauens auszeichnen(3). Als abschreckendes Beispiel, wie der Wirtschaftsprüfer nicht sein soll, zitiert WP Minz die ironisierende Selbstdarstellung eines amerikanischen Accountant: "Eine falsch verstandene und wirklichkeitsfremde Objektivität erzeugt Prüferpersönlichkeiten, die mit dem folgenden Zitat beschrieben werden: Der typische Prüfer ist ein Mann über das mittlere Alter hinaus, mager, runzlig, intelligent, kalt, passiv unverbindlich, mit Augen gleich einem Schellfisch, höflich im Umgang, aber zugleich wenig verständnisvoll, innerlich gefügt wie ein Betonpfahl: eine menschliche Versteinerung mit einem Herzen aus Feldspat, ohne den Zauber der Männlichkeit, ohne Eingeweide, Leidenschaften oder Sinn für Humor. Glücklicherweise pflanzen sich diese Menschen nicht fort und ge-

(1) Wirtz, C., a.a.O., ZfhF 1957, S. 127.

(2) Bredt, O., Diskussionsbeitrag zum Thema: Planung ..., in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme ..., a.a.O., S. 33 ff.: S. 34.

(3) Bredt, O., Wirtschafts- und Steuerberatung im Spiegel der Erfahrung des Wirtschaftsprüfers, in: Wirtschaftsprüfung als Element ..., a.a.O., S. 175 ff.: S. 201

hen letztlich alle zur Hölle"[1]. Immerhin gilt der fischäugige angelsächsische Prüfer als der beste der Welt und nicht der deutsche mit dem treuherzigen Augenaufschlag.

WP Marotzke appelliert in seinen Ausführungen über die Beratung in Finanzierungsfragen mehr an das Gefühl: "Die Beratung auf diesem Bereich ist, wie jede Unternehmensberatung, eine Angelegenheit des gegenseitigen Vertrauens, bei der recht häufig zum Ausdruck kommt, daß Unternehmer im Grunde ihres Wesens seelisch einsame Menschen sind, trotz aller Betriebsamkeit, die sie im allgemeinen umgibt. Ihnen in ihrer Einsamkeit und Isolierung bei Entscheidungen über grundlegende Fragen zu helfen, ist eine Aufgabe, die den Beruf des Wirtschaftsprüfers als Berater zu einer Berufung macht"[2].

Bereits in der Gründungsphase wurde die Polizeifunktion abgelehnt, die der Wirtschaftsprüfer ausüben sollte und die nach Ansicht der Berufsanwärter zu deutlich in der Berufsbezeichnung zum Ausdruck kam. Dieses Unbehagen war auch später festzustellen.

WP Manasse hält die Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" für ein "grausiges Wort" und fragt: "Ist nicht gerade jetzt ein Hausarzt vonnöten, der vom vollen Vertrauen der Patienten und seiner Familie getragen, mit seinem Rat sorgend und vorbeugend den Patienten betreut?"[3] WP Koch betont, der Wirtschaftsprüfer sei kein "Staatsanwalt", sondern ein "Vertrauensmann" des Gesetzgebers und des

---

(1) Minz, G., a.a.O., WPg 1968, S. 127.

(2) Marotzke, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Finanzierungsprobleme und Finanzgebarung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme ..., a.a.O., S. 75.

(3) Manasse, B., a.a.O., WP 1932, S. 8.

Unternehmens und ein "unbestechlicher Ratgeber"[1]. "Es ist, um das an dieser Stelle nochmals zu betonen, (demnach) nicht die Aufgabe der Pflichtprüfung, eine Art Aufsicht oder Überwachung zu übernehmen ... Der Pflichtprüfer ist nicht Aufpasser, sondern im handelsrechtlichen Sinne rechtswahrender Berater und Helfer der Wirtschaft", erklärt WP Schourp auf dem internationalen Prüferkongreß 1938[2].

WP Koppe stellt 1939 fest, es habe sich ein weitgehendes Vertrauensverhältnis zwischen Prüfer und Geprüftem herausgebildet und die Prüfung werde nicht mehr als Belästigung, sondern als Beratung empfunden[3] und WP Adler berichtet, daß die Abschlußprüfung zwischen 1939 und 1941, als der Prüfungszwang vorübergehend aufgehoben worden war, und noch 1943, als ein Zweijahresturnus eingeführt wurde, auf freiwilliger Basis beibehalten wurde, was er einerseits auf ein Bestreben nach "Aufrechterhaltung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens", andererseits auf das Bedürfnis nach gleichzeitiger Beratung und Abschlußhilfe zurückführt[4].

WP Sommer: "Aus dem ursprünglich hier und da vielleicht vorhandenen Gegensatz zwischen Unternehmen und Prüfer ist inzwischen eine meist reibungslose, oft sogar vertrauensvolle Zusammenarbeit geworden"[5].

---

(1) Koch, W., a.a.O., Wirtschaftsprüfung, Bd. II, S. 349.

(2) Schourp, P.D., Nationalbericht Deutschland zum Thema: Prüfung des Jahresabschlusses, in: Kongreß-Archiv 1938, a.a.O., Bd. B, Fachthema 3, S. 89 ff.: S. 99.

(3) Koppe, R., a.a.O., Wirtschaftsprüfung III, S. 76

(4) Adler, H., a.a.O., WT 1944, S. 105.

(5) Sommer, J., Der Einfluß der Elektronentechnik auf die künftigen Berufsaufgaben des Accountant, in: Referate auf dem European Congress of Accountants 1963, Edinburg 1963, S. 92 ff.: S. 93.

WP Schneider verteidigt die Regelung, daß der Wirtschaftsprüfer von dem Verdächtigen ausgewählt und bezahlt wird, mit dem Argument, daß die Aktiengesellschaft nicht von vornherein suspekt sei[1].

WP Bredt berichtet, daß die Berufsauffassung nach 1930/31 sehr bald aus den "gedanklichen Engen" der Notwehrimpulse herauswuchs. Die beteiligten Kreise hätten sehr bald erkannt, daß es bei der Schaffung des neuen Berufes nicht allein darum gehen könnte, "Abschirmungsmaßnahmen gegenüber Mißständen oder gar Verstößen unternehmerischer Leitungen der großen Kapitalgesellschaften zu treffen, die gottlob in unserer Wirtschaft in allen Zeiten zu den Ausnahmen gehört haben. Die führenden Männer der Wirtschaft wurden sich sehr schnell darüber klar, daß sich hier der Unternehmung, ihrer Leitung und ihrer Verwaltung eine einzigartige Chance des Selbstschutzes und der Selbstüberprüfung ihrer inneren und äußeren Lage und der sich daraus für sie ergebenden Entwicklungsmöglichkeiten geradezu anbot"[2].

Wenn die gläubiger- und aktionärsschädigenden Manipulationen der Geschäftsleitungen tatsächlich Ausnahmeerscheinungen während der Weltwirtschaftskrise gewesen wären, dann hätte es nicht der Dauereinrichtung der Wirtschaftsprüfung bedurft, um dem abzuhelfen. Und wenn die Unternehmungsleitung nicht mehr verdächtig ist, den Abschluß vorschriftswidrig zu erstellen, so daß keine Gegensätze mehr zwischen Prüfer und Geprüften bestehen, bedarf es nur einer einzigen organisatorischen Maßnahme zur Neuordnung des Prüfungsrechts: der Abschaffung der Pflichtprüfung.

---

(1) Schneider, K., Der deutsche Wirtschaftsprüfer steckt in einem engen Korsett, FAZ v. 1.6.1968, Nr. 127, S. 20.

(2) Bredt, O., Der Wirtschaftsprüferberuf als Mandat, Programm und Verpflichtung, WPg 1956, S. 446 ff.: S. 446.

Bereits 1935 hatte Adler gegen die Einrichtung der Spruchstelle für Berufungsmöglichkeiten der Unternehmensleitungen gegen ungerechtfertigte Testateinschränkungen eingewandt: "Diejenigen Fälle, in denen wirklich wesentliche Meinungsverschiedenheiten zwischen Bilanzprüfer und der geprüften Gesellschaft vorhanden sind, dürften nicht so schwerwiegend und zahlreich sein, als offenbar vom Aktienrechtsausschuß angenommen wird." Es läge bereits eine "festgefügte Praxis" vor, die die Spruchstelle überflüssig mache. Andererseits befürchtet er, daß "statt grundlegender Streitfragen zahlreiche Einzelfälle den Spruchstellen zur Entscheidung vorgelegt werden, an deren Klärung überhaupt kein Interesse besteht"(1). "Zwischen dem Wirtschaftsprüfer und der geprüften Unternehmung soll ein Vertrauensverhältnis bestehen. Bei gutem Willen wird es dem Wirtschaftsprüfer und der geprüften Unternehmung immer möglich sein, ohne Herbeiführung einer Entscheidung durch die Spruchstellen die Lösung von Einzelfragen zu finden"(2).

Später erklärt er im Zusammenhang mit der Diskussion um die Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers: "Erst ein länger bestehendes Prüfungsmandat begründet zwischen Gesellschaft und Abschlußprüfer das erforderliche Vertrauensverhältnis, welches letztlich auch dem Abschlußprüfer zu einer gewissen Autorität verhilft, die etwaigen Beanstandungen entsprechenden Nachdruck verschafft"(3). Er tritt für eine "praktikable Lösung" der Unabhängigkeitsprobleme ein. "Unter Praktikabilität verstehen wir im wesentlichen die Beibehaltung des bisherigen Charakters der Abschlußprüfung, die nicht einer staatli-

---

(1) Adler, H., Berufung gegen die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer?, WT 1935, S. 345 ff.: S. 345.

(2) a.a.O., S. 346.

(3) Adler, H., Müller, H.P., Zur Stellung des Abschlußprüfers im künftigen Aktienrecht, AG 1964, S. 154 ff.: S. 156.

chen Kontrolle nach Art steuerlicher Betriebsprüfung gleichkommt, sondern auf Basis eines Vertrauensverhältnisses und auf dem Wege sachkundiger Beratung zu dem vom Gesetz gewünschten Ziel einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung führt"(1).

Damit wird explizit ausgesprochen, was schon aus mehreren Stellungnahmen zu den gesetzlichen Aufträgen ersichtlich wurde. Der Wirtschaftsprüfer will nicht von der ihm zu Gebote stehenden Hoheitsbefugnis der Testateinschränkung Gebrauch machen, um die gesetzlich fixierten Ansprüche externer Kapitalgeber gegenüber der Unternehmensleitung bzw. den hinter ihnen stehenden Majoritäten durchzusetzen. Der Wirtschaftsprüfer berät das Unternehmen in der Erfüllung der gesetzlichen Pflichten. Hiermit erhält die Einordnung der Prüfungsaufgaben in das Funktionsschema der Unternehmensberatung seine Berechtigung. Das Vertrauensverhältnis verhilft dem Prüfer erst zu der erforderlichen Autorität, um Beanstandungen durchzusetzen. WP Karoli erklärt darüber hinaus, dieses Vertrauensverhältnis sei notwendig, damit der Prüfer die notwendigen Informationen erhält. "Wie die Praxis zeigt, fördert die Beratungsfunktion das Vertrauensverhältnis zwischen Unternehmen und Abschlußprüfer und stärkt damit nicht nur dessen Stellung, sondern sie verschafft ihm gerade auch jene internen Kenntnisse der Verhältnisse des Unternehmens, die ihm eine realistische Beurteilung des Prüfungsstoffes erlauben"(2).

2. Der Wirtschaftsprüfer muß Nebenleistungen erbringen, um sein Prüfungsmandat zu halten

Auf der Fachtagung des IdW 1949 äußerte ein "Vertreter

---

(1) Adler, H., Müller, H.P., a.a.O., S. 154.

(2) Karoli, R., a.a.O., WPg 1964, S. 397 f.

der Wirtschaft", wie es in dem Tagungsbericht heißt, die Unternehmen sähen im Wirtschaftsprüfer den Berater und Helfer und nicht den Polizisten. "Bei einer Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf eine Überprüfung der Vorstandstätigkeit erlange er eine Stellung, welche der eines Freundes im Freundeskreis gleichkomme. Er vertrete aber auch den Standpunkt, daß der Wirtschaftsprüfer haftbar zu machen sei, wenn er evtl. vorliegende Veruntreuungen bei einer Prüfung nicht aufdecke"(1). Wenn es um die Kontrolle des Vorstands selbst geht, dann sind die Wirtschaftsprüfer als Freunde und Vertraute willkommen. Wenn es aber um die Kontrolle der Angestelltenschaft geht, dann sollen die Wirtschaftsprüfer durchaus die Rolle des Detektivs und Polizisten übernehmen und sie sollen haftbar gemacht werden, wenn sie es nicht tun. Die letztere Kontrolle gehört zur internen Kontrolle und damit nicht zum Aufgabenbereich des Abschlußprüfers. - Wie reagieren die Wirtschaftsprüfer auf dieses Ansinnen, ihre Kontrollpflicht gegenüber dem Vorstand als "Freund im Freundeskreise" auszuüben und sich zu Nebenleistungen verpflichten zu lassen? Im Diskussionsbericht heißt es: "Ein Berufsangehöriger erwidert hierauf, daß der Wirtschaftsprüfer selbstverständlich das geprüfte Unternehmen beraten und ein vertrauensvolles Verhältnis zu ihm herstellen müsse. Er habe aber nicht die Aufgabe, durch seine Tätigkeit generell wie eine Versicherung gegen Veruntreuung zu wirken"(2). Die Ausübung der Kontrolle als "Freund im Freundeskreise" wird also akzeptiert. Immerhin wird aber die Erbringung von Nebenleistungen abgelehnt(3).

---

(1) o.V., Aus der Diskussion zum Thema: Prüfungsdurchführung und Prüfungsbericht, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 154.

(2) ebda.

(3) Gleichfalls ablehnend: IdW, Gutachten Nr. 1/1937, Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung WT 1937, S. 97; Post, K., Die Unterschlagung im Betrieb und ihre Bekämpfung, 2. Aufl., Düsseldorf 1955; IdW, Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Stand: 15.7.1968, Ziff. 2.

Es ist aber zweifelhaft, ob mit dieser Ablehnung nicht nur die Haftung für die Veruntreuungsprüfung ausgeschlossen werden sollte, die besonders gefürchtet ist. Im Zusammenhang mit der Buchführungsprüfung wurden Tendenzen festgestellt, diese Prüfung zu einer Ergänzung des internen Kontrollsystems umzugestalten(1), während andererseits die Sicherung vor einer unkorrekten Buchführung im Auftrage der Geschäftsleitung praktisch keine Rolle spielte. Die Bemühungen, im Rahmen der Abschlußprüfung einen Schutz vor Veruntreuungen auszuüben, stehen auch im Widerspruch zu dem vergleichsweise geringen Wert dieses Schutzes für die Sicherung der Ausschüttungssperre und auch für die Sicherung einer sachgerechten Information über den Anteilswert, wofür es doch viel gravierender ist, wenn z.B. Pensionsverpflichtungen nicht bilanziert werden, als wenn die Auswirkungen von Unterschlagungen unberücksichtigt bleiben.

Noch problematischer fiel die Ablehnung der Forderung aus, im Rahmen der Abschlußprüfung gleichzeitig steuerberatende Funktionen zu übernehmen. WP Götze und WP Kienzle forderten 1933 die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften bei der Jahresabschlußprüfung. Die Bilanzprüfung habe zwar nicht unter steuerlichen Gesichtspunkten zu erfolgen, äußern sie, doch müssen man auf der anderen Seite verlangen, daß in der Handelsbilanz "die tatsächlichen Verpflichtungen und ihre etwaigen Gutachten auch aus Steuerrechtsverhältnissen materiell zutreffend dargestellt werden, weil sonst die Bilanz gegen die Bestimmung des § 260 b verstoßen würde, daß der Jahresabschluß 'klar und übersichtlich' aufzustellen ist"(2). Es ist zwar rich-

(1) S. 138, S. 149, S. 237 f.

(2) Götze, H., Kienzle, O., Die Steuern in Buchführung und Jahresbilanz der Aktiengesellschaften, WP 1933, S. 47 ff.: S. 48.

tig, daß der Abschlußprüfer zu prüfen hat, ob die Verbindlichkeiten vollständig und in der richtigen Höhe ausgewiesen sind, doch ergibt sich diese Verpflichtung bereits aus den allgemeinen Vorschriften des HGB, ohne daß dazu das Klarheitsgebot heranzuziehen wäre. Götze/Kienzle fordern aber auch mehr, und zwar eine Prüfung,

- ob fällige Steuern bezahlt wurden,
- ob für entstandene Steuern Rückstellungen gebildet wurden,
- ob die Steuern richtig erklärt worden sind und
- ob die Steuern richtig veranlagt worden sind[(1)].

Nach dem Gesetz ist jedoch nur erforderlich, nach den üblichen Stichprobenverfahren zu prüfen, ob die Steuerschuld in der richtigen Höhe ausgewiesen wird und ob den Gliederungsvorschriften entsprechend bilanziert wurde. Schon die Prüfung, ob die fälligen Verpflichtungen bezahlt wurden, geht über die Forderung des Gesetzgebers hinaus.

Das IdW trat der Auffassung von Götze und Kienzle entgegen. Es erklärte, der Bilanzprüfungsauftrag sei "streng zu scheiden" von einem Sonderauftrag zur Prüfung der Einhaltung steuerlicher Vorschriften. Diese seien bei der Prüfung nur insofern bedeutsam, als sie "Elemente innerhalb des Jahresabschlusses bilden"[(2)].

Die Stellungnahme ist richtig, war aber offenbar zu allgemein gehalten, da z.B. WP Düring doch wieder eine abgeschwächte Form der Prüfungspflicht postuliert. "Mit Recht führt schon das Gutachten des Instituts der WP Nr. 7/1933 aus, daß im Rahmen der zu prüfenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auch

---

(1) Götze, H., Kienzle, O., a.a.O., S. 47 ff.: S. 48.

(2) IdW, Gutachten Nr. 7/1933, Beachtung steuerlicher Vorschriften bei der Prüfung, WP 1933, S. 129.

die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften der Nachprüfung bedürfe. Im Rahmen der Pflichtprüfung sich mit steuerrechtlichen Problemen zu befassen, ist schon aus dem Grunde geboten, weil heute mehr denn je die vernünftige Abwägung der steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze für das Unternehmen von einschneidender Bedeutung werden kann. Ein Wirtschaftsprüfer wird an diesen Problemen nicht vorbeikommen können, ohne daß damit gesagt sein soll, daß zwangsläufig mit der Pflichtprüfung eine Steuerberatung verknüpft sein muß ..."(1).

WP Koch: "Insbesondere kann man keinen Jahresabschluß als mit den richtig geführten Büchern übereinstimmend testieren, ohne gegebenenfalls das Unternehmen darauf aufmerksam zu machen, welche steuerlichen Belastungen ausgelöst werden und dies vielleicht unnötigerweise. Steuern legal sparen ist eine wirtschaftliche Maxime. Andererseits muß der WP auch seine Klienten davor bewahren, steuerlich unzulässig zu handeln, wenn nämlich fahrlässig gegen steuerliche Vorschriften verstoßen wird und dies dem WP vor Augen kommt. Das sind Pflichten des Abschlußprüfers, die gar nicht in dem erteilten Auftrage auf Vornahme der gesetzlichen Abschlußprüfung genannt, im übrigen (abgesehen von der Zeitgebühr) auch nicht einmal honoriert werden, es sei denn, daß es sich um die Prüfung der Steuerbilanz oder um ausgesprochene steuerliche Beratung handelt"(2).

Eine andere Nebenleistung wurde von den Wirtschaftsprüfern erbracht, um den Ausweis der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend dem gesetzlich vorgeschriebenen Gliederungsschema durchzusetzen. Das erforderliche Kon-

---

(1) Düring, Nochmals: Pflichtprüfung und Rechtsberatung, DJ 1938, S. 1185 ff.: S. 1188.

(2) Koch, W., a.a.O., S. 50.

tensystem wurde erst im Zusammenhang mit den preisrechtlichen Vorschriften in der nationalsozialistischen Zeit verbindlich vorgeschrieben. So lange mußten praktisch die Wirtschaftsprüfer diese Aufgabe im Rahmen ihrer Abschlußprüfung übernehmen, was bereits bei der Erörterung der Stellungnahmen zum Prüfungsbericht festgestellt wurde. (Das IdW hatte gefordert, daß die Wirtschaftsprüfer die Entwicklung der Gewinn- und Verlustrechnung im Prüfungsbericht zu zeigen hätten, soweit sie sich "nicht ohne weiteres aus dem Kontensystem der Gesellschaft ergibt, sondern ganz oder teilweise auf statistischen Zahlen beruht"(1)).

Auch die oben dargestellte Berichterstattung über die wirtschaftliche Lage im Prüfungsbericht ist teilweise als Nebenleistung des Wirtschaftsprüfers anzusehen, soweit sie nicht aus einer weitergehenden Weisungsabhängigkeit wie bei den bankabhängigen Prüfungsgesellschaften resultiert. WP Peupelmann hatte erklärt, daß der amerikanische Wirtschaftsprüfer, der diesen Prüfungsbericht nicht kennt, in Deutschland nicht bestehen könnte(2). Den beiden oben festgestellten Motivationen dieser Berichterstattung entsprechend handelt es sich bei den unabhängigen Prüfern und Prüfungsgesellschaften entweder um die Nebenleistung einer Gläubigerschutzfunktion - sofern nämlich der Prüfungsbericht für die Hauptgläubiger der Unternehmen erstellt werden muß - oder um eine werbende Maßnahme zur Erlangung von Beratungsaufträgen. Für die bankabhängigen Treuhandgesellschaften bzw. für die hinter ihnen stehenden Banken ergab sich durch die Einordnung des Prüfungsberichts in den Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung nur der Verhandlungsvorteil, daß mit einer Gesetzespflicht argumentiert werden konnte, wo sonst ökonomischer Zwang eingesetzt werden müßte.

---

(1) IdW, a.a.O., FG 1/1933, WP 1933, S. 61.
(2) Peupelmann, H.W., a.a.O., WPg 1959, S. 382.

Die Einführung der Pflichtprüfung hatte "keine nennenswerten Umstellungen in den Prüfungsmethoden und in der Berichterstattung zur Folge, da die Gesellschaft sich ohnehin schon vom Beginn ihrer Revisionstätigkeit an den Grundsatz zu eigen machte, über formale Prüfungen hinaus die Verhältnisse des zu revidierenden Unternehmens materiell gründlich darzustellen." Hinzugekommen sei lediglich die Kontrolle der Einhaltung der Gliederungsvorschriften und der Vorschriften über den Geschäftsbericht, berichtet WP Schuld zur Jubiläumsveranstaltung der Deutschen Treuhand-Gesellschaft. Auch ein nennenswerter Auftragzuwachs sei nicht eingetreten(1).

VII. Ergebnis

Im Grunde genommen ist durch die Einführung der Pflichtprüfung und die gesetzliche Regelung des Berufsstandes nichts geändert worden. Vielmehr wurden die bestehenden Bestrebungen auf diesen Berufsstand übertragen.

Der Wirtschaftsprüfer ist Berater der Unternehmensleitungen, der seinen Tätigkeitsbereich so einrichtet und die Tätigkeiten so ausübt, daß er dabei stets die Interessen seines Auftraggebers wahrnimmt. Die Pflichtprüfung ist in diesem Funktionskonzept in erster Linie Ansatzpunkt und Grundlage für weitergehende beratende Tätigkeiten. Darüber hinaus sollten auch Gläubigerschutzfunktionen wahrgenommen werden, und zwar

- im Interesse aller Gläubiger so weitgehend, wie die Prüfungspflichtigen in Wahrnehmung ihrer eigenen Gläubigerinteressen Regeln als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung bzw. Rechenschaftslegung anerkennen und

---

(1) Schuld, H., Geschichte der Deutschen Treuhand-Gesellschaft, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, Hrsg.: Muthesius, V., Frankfurt, o. J., S. 11 ff.: S. 41 f.

- im Interesse der Großgläubiger, insbesondere der Hausbanken, entsprechend den Informationsbedürfnissen dieser Gruppe, wobei allerdings wegen der besonderen Organisationsform mit dem Prüfungsbericht als Informationsinstrument die Informationsgewährung an die Zustimmung des Geprüften gebunden bleibt.

Insofern setzen sich die Wirtschaftsprüfer ihren Bekundungen zufolge Interessenkonflikten mit Unternehmensleitungen aus, die diese von der Mehrheit der Prüfungspflichtigen akzeptierten Grenzen nicht einhalten wollen. Dabei ist zweifelhaft, inwiefern in der Prüfungspraxis weitergehende Einschränkungen der Gläubigerschutzregelungen zugelassen werden. Nach dem wenigen Material, das über die tatsächliche Handhabung des Testatrechts zur Verfügung stand, gibt es noch erhebliche Unterschiede zwischen der geäußerten Meinung und der Praxis der Testaterteilung. Grundsätzlich wollen die Wirtschaftsprüfer Funktionen, bei denen sie für externe Kapitalgeber tätig werden sollen, nur unter Wahrung ihres Vertrauensverhältnisses zur Unternehmensleitung ausüben, d.h. sie wollen nur beratend auf die Einhaltung der entsprechenden Vorschriften hinwirken. Die Wahrnehmung der Funktion einer Gläubiger- und Aktionärsschutzpolizei, die ihnen der Gesetzgeber zugewiesen hatte, wurde abgelehnt. Dabei ist diese Ablehnung nicht nur Ausdruck von Bestrebungen, Beratungsaufträge zu bekommen, sondern auch Ausdruck der schwachen Verhandlungsposition des Wirtschaftsprüfers bei seinem Prüfungsmandat, die sich darin zeigte, daß der Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Abschlußprüfung Nebenleistungen im Interesse der Unternehmensleitungen erbringt.

Dieses Ergebnis entspricht der einleitend dargestellten Organisationsstruktur des Berufsstandes, die eine starke Interessenbindung an die Auftraggeber, dagegen fast keine Interessenbindung an die Destinatäre der Vorbehaltsaufgaben des Berufsstandes aufweist.

Literaturverzeichnis

Ad Hoc Committee on Independence, Final Report, JoA 1969, Dec., S. 51 ff.

Adler, H., Die künftige Ausgestaltung der deutschen Wirtschaftsprüfung, WP 1933, S. 157 f.

Adler, H., Buchbesprechung: Walb, Bilanzwahrheit und stille Reserven, WT 1935, S. 366 f.

Adler, H., Berufung gegen die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer? WT 1935, S. 345 ff.

Adler, H., Eine wichtige Entscheidung des Hanseatischen Oberlandesgerichts in Hamburg über das Bilanzrecht der Aktiengesellschaft, WT 1936, S. 412 ff.

Adler, H., Über die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Bericht zur Vorbereitung der Aussprache im großen Fachrat, in: Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Bearb.: Wirtz, C., Hrsg.: Mönckmeier, O., Berlin 1938, S. 9 ff.

Adler, H., Angabepflicht der aus der Jahresbilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse im Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft, JW 1938, S. 714 ff.

Adler, H., Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, WT 1941, S. 246 ff.

Adler, H., Aufsichtsrat und Prüfungsbericht, WT 1943, S. 67 ff.

Adler, H., Einsatz des Wirtschaftstreuhandwesens im totalen Krieg, WT 1944, S. 105.

Adler, H., Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, AG 1960, S. 207 ff.

Adler, H., Forster, K.H., Die Verneinung der Passivierungspflicht für Ruhegehaltsverpflichtungen durch den BGH, AG 1961, S. 301 ff.

Adler, H., Schmaltz, K., Zur Frage der Bildung stiller Reserven in den Posten des Umlaufvermögens der Handelsbilanz, WT 1939, S. 273 ff.

Adler, H., Müller, H.P., Zur Stellung des Abschlußprüfers im künftigen Aktienrecht, AG 1964, S. 154 ff.

Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K., Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1938;
2. (unveränderte) Auflage Stuttgart 1948;
3. (neubearbeitete) Auflage Stuttgart 1957.

Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Bearb.: Schmaltz, K., Forster, K.H., Goerdeler, R., Havermann, H., 1. Rechnungslegung, Stuttgart 1968.

Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer, Schriften der Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer, 5. Zur Bundestagsdrucksache 2565, Rheydt April 1961.

Arbeitskreis Ludewig der Schmalenbach-Gesellschaft, Die Vorratsinventur, Köln Opladen 1967.

Ascher, Th., Berechnung und Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen für leitende Angestellte, BfuP 1949, S. 329 ff.

Aubel, P. v., Referat, Berichterstattung in: Der Bericht vom Kongreßverlauf, WT 1936, S. 476.

Baldus, Th., Steuerung der Unternehmung nach einheitlichem Plan, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, Bericht über die Fachtagung des IdW 1960, S. 13 ff.

Bansbach, M., Aktienrechtsreform und Unternehmensfinanzierung, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Bericht von der Fachtagung des IdW 1959, Düsseldorf 1960, S. 15 ff.

Bengs, P., Diskussionsbeitrag zum Thema: Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Bericht von der Fachtagung des IdW 1950, S. 78.

Berg, K., Wie wird geprüft?, 4. Aufl., Hamburg 1937.

Berg, K., Wie bilanziert der Kaufmann?, 8. Aufl., Bonn 1947.

Berg, K., Wie bilanziert die Aktiengesellschaft?, 6. Aufl., Hamburg o.J.

Bericht der XVIII. Kommission über den Entwurf eines HGB sowie den Entwurf eines Einführungsgesetzes zu demselben, in: Die gesammten Materialien zu den Reichsjustizgesetzen, Hrsg.: Hahn, C., Mugdan, B., Bd. 6, Materialien zum Handelsgesetzbuch, Berlin 1897, S. 532 ff.

Bestimmungen über den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, aufgestellt von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, Berlin 1940.

Beuck, W., Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, 2. Aufl., Berlin 1937.

Beuck, W., Der Wirtschaftsprüfer als Steuer- und Devisenberater, WT 1941, S. 260 f.

Birck, H., Stille Reserven im Jahresabschluß der Kreditinstitute, WPg 1964, S. 415 ff.

Block, P., die Prüfung der Haftungsverhältnisse, WPg 1968, S. 400 ff.

Bonnet, W., Welche Erfordernisse muß der zeitgemäße Prüfungsbericht erfüllen?, in: Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Hrsg.: Ertel, H.A., Bd. II, Berlin Wien 1935, S. 250 ff.

Bonnet, W., Nationalbericht Deutschland zum Thema: Sonstige Prüfungs- und Beratungstätigkeit, in: Kongreßarchiv 1938 des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhand-Kongresses, Berlin 1938, Bd. D, Fachthema 7, S. 59 ff.

Bork, H., Welche Aufgaben stellt die Regelung des Treuhand- und Revisionswesens der Berufspolitik der Wirtschaftstreuhänder? DBw 1931, S. 321 ff.

Boswau & Knauer, HV-Stenogramm, BddW v. 19.3.1965, Nr. 66, S. 5.

Bredt, O., Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Wirtschaft, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 46 ff.

Bredt, O., Wirtschafts- und Steuerberatung im Spiegel der Erfahrung des Wirtschaftsprüfers, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bericht über die Fachtagung des IdW 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S. 175 ff.

Bredt, O., Der Wirtschaftsprüferberuf als Mandat, Programm und Verpflichtung, WPg 1956, S. 446 ff.

Bredt, O., Diskussionsbeitrag zum Thema: Aktienrechtsreform und Unternehmensfinanzierung, in: Unternehmen und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, a.a.O., S. 31 ff.

Bredt, O., Diskussionsbeitrag zum Thema: Steuerung der Unternehmung nach einheitlichem Plan, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 175 ff.

Breng, E.G., Forschungs- und Entwicklungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, Düsseldorf 1959.

Brestel, H., Die Hauptversammlung von Pintsch Bamag wird lebhaft, FAZ v. 10.5.1968, Nr. 109, S. 18.

Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart 1960.

Buchholz, P., Der Beruf zur Jahreswende, WT 1939, S. 58 f.

Buchholz, P., Becker, Th., Zur Entwicklung des Wirtschaftstreuhandwesens, WT 1936, S. 446 ff.

Bühler, Der Aktionär und die Steuerbilanz seiner Gesellschaft, AG 1956, S. 1 ff.

Bujack, H., Roth, L., Schätzverfahren in der Inventur, DB 1959, S. 577 ff., S. 601 ff.

Castan, E., Die Erläuterungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Aktiengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967, DB 1969, S. 269 ff., S. 315 ff.

Closterhalfen, C., Pensionsrückstellungen in der Erfolgsrechnung nach der Währungsumstellung WPg 1950, S. 445 ff.

Deist, H., Diskussionsbeitrag zur Aktienrechtsreform, in: Schriftenreihe der Friedrich Ebert Stiftung, Zur großen Aktienrechtsreform, Hannover 1962, S. 122 f.

Vorstand der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, Berlin 1940.

Dielefeld, E., Preisprüfung in Textilbetrieben, Leipzig 1940.

Düring, W., Probleme bei der Prüfung der Bilanz, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 145 ff.

Düring, W., Die Bewertung im Falle des § 240 HGB, in: Kongreßarchiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Berlin 1936, S. 165 ff.

Düring, W., Referat zum Thema: Aktienrecht, in: Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. C, S. 171 ff.

Düring, W., Nochmals: Pflichtprüfung und Rechtsberatung DJ 1938, S. 1185 ff.

Düring, W., Bilanz- und gesellschaftsrechtliche Probleme zum RM-Abschluß und zur DM-Eröffnungsbilanz, in: Probleme der DM-Eröffnungsbilanz, Bericht von der Fachtagung des IdW 1949, Stuttgart 1949, S. 50 ff.

Düring, W., Die Überschuldung als Konkursgrund und die Währungsumstellung, WPg 1949, S. 193 ff.

Dürrhammer, W., Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, ZfB 1950, S. 27 ff.

Eich, W., Die Neuregelung des Revisions- und Treuhandberufs in Deutschland, DBw 1931, S. 106 ff.

Eich, W., Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, Berlin 1940.

Eich, W., Fragen der Aktienrechtsreform in betriebswirtschaftlicher Sicht, AG 1956, S. 25.

Elliot, E.C., Nationalbericht England zum Thema: Sonstige Prüfungs- und Beratungstätigkeit, in: Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. D, Th 7, S. 95 ff.

Elmendorff, W., Grenzen der Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, Vorträge und Ergebnisse der Heidelberger Fachtagung des IdW 1949, Stuttgart 1949, S. 140 ff.

Elmendorff, W., Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 60 ff.

Elmendorff, W., Berichterstattung über die finanziellen Verhältnisse im Prüfungsbericht, in: Die Kapitalausstattung der Unternehmung, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1952, S. 169 ff.

Elmendorff, W., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers nach dem Entwurf eines Konzernrechts, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, a.a.O., S. 84.

Elmendorff, W., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung des IdW 1966, Düsseldorf 1966, S. 131 ff.

Elmendorff, W., Der ideale Wirtschaftsprüfer ist ein Allround-Berater, BddW vom 6.4.1967, Nr. 80, S. 5.

Emmerich, Pflichten und Aufgaben des Wirtschaftstreuhänders im Steuerstrafverfahren, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 140 ff.

Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, Köln Opladen 1962.

Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1930.

Ertel, H.A., Wirtschaftsprüfer und Pflichtrevision, Leipzig Berlin/Wannsee 1932.

Ertel, H.A., Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus, WT 1935, S. 6 ff.

Eschrich, A., Bilanzierung als Instrument zum Schutze von Gläubigern, Diss. Saarbrücken 1969.

Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme (FAMA), Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen, WPg 1966, S. 341 ff.

Fluch, Die stillen Reserven, WT 1934, S. 524 f.

Fluch, Eignet sich die Bilanz zur Darstellung der Vermögenslage? WT 1935, S. 11.

Forster, K.H., Zum Thema: Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung - Sicherungsübereignung, Sicherungsabtretung und ähnliche Haftungsverhältnisse in Buchführung und Bilanz, WPg 1952, S. 129 ff.

Forster, K.H., Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, WPg 1964, S. 422 ff.

Forster, K.H., Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, WPg 1965, S. 585 ff.

Frank, H., Der Wirtschaftstreuhänder im nationalsozialistischen Staat, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 1 ff.

Frank, H., Zulassungs- und Prüfungsordnung für "Wirtschaftstreuhänder NSRB", WT 1937, S. 126 ff.

Frantz, J., Karsten, J.F., Die vorverlegte Inventur mit Wertfortschreibung, WPg 1962, S. 253 ff. und S. 287 ff.

Gail, W., Stille Reserven, Unterbewertung und Sonderprüfung, Herne Berlin 1969.

Gerstner, P., Mangelnde Klarheit des neuen Bilanzschemas, WP 1932, S. 8 ff.

Gerstner, P., Der Wirtschaftstreuhänder, WP 1934, S. 97.

Gerstner, P., Bilanz-Analyse, 11. Aufl., Berlin 1944.

Geßler, E., Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, WPg 1956, S. 463 ff.

Geßler, E., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers nach dem Entwurf eines Konzernrechts, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, a.a.O., S. 82 ff.

Geßler, E., Probleme des neuen Konzernrechts, DB 1965, S. 1691 ff., S. 1729 ff.

Gieseke, L., Grundsätzliches zur Aktienrechtsreform - Probleme und Schlagworte, in: Beiträge zum Wirtschaftsrecht, Hrsg.: Klausing, F., Nipperdey, H.C., Nußbaum, A., Marburg 1931, S. 744 ff.

Goldschmidt, F., Das neue Aktienrecht, München 1932.

Goerdeler, R., Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt 1962, S. 211 ff.

Goerdeler, R., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 125 f.

Goerdeler, R., Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, WPg 1966, S. 113 ff.

Götze, H., Brauchen wir im Rahmen einer Aktienrechtsreform bilanzrechtliche Neuerungen?, WPg 1955, S. 49 ff.

Götze, H., Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzgegenstände im Rahmen des Referentenentwurfs eines Aktiengesetzes, WPg 1959, S. 301 ff.

Götze, H., Dynamische Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik, WPg 1961, S. 601 ff.

Götze, H., Kienzle, O., Die Steuern in Buchführung und Jahresbilanz der Aktiengesellschaften, WP 1933, S. 47 ff.

Götze, P., Nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung und öffentliche Pflichten des Wirtschaftsprüfers, WP 1934, S. 169 ff.

Götze, P., Wirtschaftsprüfung als volkswirtschaftliche Aufgabe, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 50 ff.

Götze, P., Gedanken zur Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes, WT 1936, S. 450 ff.

Götze, P., Rangfolge und gegenseitiges Verhältnis der Bewertungsvorschriften gemäß § 260 b 1 HGB, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 151 ff.

Götze, P., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Herne Berlin 1968.

Greiffenhagen, H., Korreferat zum Thema: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und steuerliche Gewinnermittlung, Bericht in: Fachtagung des IdW 1951 in Düsseldorf, WPg 1951, S. 513 ff.

Greiffenhagen, H., Unberechtigte Angriffe auf den Wirtschaftsprüfer, WPg 1957, S. 133 ff.

Greiffenhagen, H., Handelsrechtliche Rechnungslegungspublizität außerhalb der Aktiengesellschaft aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, WPg 1964, S. 621 ff.

Greiffenhagen, H., Arbeitstagung 1964 des IdW in Baden-Baden, Eröffnungs- und Schlußaussprache, WPg 1964, S. 649 ff.

Greiffenhagen, H., Die unterschiedliche Behandlung von Abgrenzungs- und Gläubigerschutzfragen im Handels- und Steuerrecht aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung, WPg 1964, S. 230 ff., S. 268 ff.

Greiffenhagen, H., Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfung und aktienrechtliche Pflichtprüfung, WPg 1966, S. 539 ff.

Haas, G., Oechsner, L., Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Bd. I, Grundsätze der Rechnungslegung, Bd. II, Praxis der Abschlußerstellung und Abschlußprüfung, Wiesbaden 1958.

Hardach, F.W., Die Grundsätze für den Marktausgleich in der Volkswirtschaft und ihre betriebswirtschaftliche Bedeutung, WT 1939, S. 294 ff.

Hast, K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig 1935.

Havermann, H., Die verbundenen Unternehmen und ihre Pflichten nach dem Aktiengesetz 1965, WPg 1966, S. 30 ff.

Henzel, F., Sonderprüfungen im Dienste der Rationalisierung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 145 ff.

Hertlein, A., Meisner, K., Abschluß und Prüfung der AG und GmbH, 2. Aufl., Leipzig 1941.

Hintner, O., Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München Berlin Leipzig 1926.

Hintner, O., Selbstkostenkontrolle als Faktor wehrwirtschaftlicher Organisation, WT 1937, S. 8 ff., S. 51 ff.

Hintner, O., Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift für Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 277 ff.

Hohenstein, G., Deutsche und angelsächsische Prüfungsmethoden - eine Gegenüberstellung, WPg 1959, S. 268 ff.

Höppner, M., Praxis des Aktienrechts, Hamburg 1935.

Höppner, M., Problematik und Widersprüche der Wirtschaftsprüferordnung, BB 1961, S. 1209 ff.

Horn, H., Probleme des Geschäftsberichts, DpB 1936, S. 989 ff.

Horn, H., Ordnungsmäßige Rechnungsabgrenzung, WT 1936, S. 463 ff.

Horn, H., Die Prüfung der Bewertung, in: Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Hrsg.: Ertel, H.A., Bd. III, Berlin Wien Zürich 1938, S. 102 ff.

Hornef, H., Diskussionsbeitrag zum Thema: Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 121 ff.

Horrwitz, H., Horrwitz, W., Ullmann, F., Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932.

Hueck, A., Nipperdey, H.C., Lehrbuch des Arbeitsrechts, 7. Aufl., Berlin Frankfurt 1963.

IdW, Mitteilungen, WP 1933, S. 94.

IdW, Gutachten Nr. 1/1933, Ausführlichkeit des Prüfungsberichts, WP 1933, S. 61.

IdW, Gutachten Nr. 7/1933, Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften bei der Pflichtprüfung, WP 1933, S. 129.

IdW, Gutachten Nr. 13/1933, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, in: IdW, Fachgutachten, Leipzig 1935, Bl. 13.

IdW, Gutachten Nr. 15/1933, Bestätigungsvermerk vor und nach Einführung der Pflichtprüfung, WP 1933, S. 358.

IdW, Gutachten Nr. 9/1934, Der Bestätigungsvermerk außerhalb der Pflichtprüfung, WT 1935, S. 14.

IdW, Gutachten Nr. 4/1935, Angaben über die gegebenen dinglichen Sicherheiten aus dem Umlaufvermögen im Geschäftsbericht, WT 1935, S. 179 f.

IdW, Gutachten Nr. 6/1935, Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Vorstand der geprüften Unternehmung, WT 1935, S. 254.

IdW, Gutachten Nr. 1/1937, Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung, WT 1937, S. 97.

IdW, Gutachten Nr. 2/1937, "Zuschreibungen" auf Anlagewerte und Beteiligungen, WT 1937, S. 97.

IdW, Gutachten Nr. 3/1937, Zulässigkeit der Bildung von stillen Reserven in dem Bilanzposten "Rückstellungen" und ihre Auflösung, WT 1937, S. 362.

IdW, Vorbereitung, Verlauf und Ergebnisse der Erörterungen in der Sitzung des Großen Fachrates des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 3.6.1937, Bericht von Wirtz, C., in: Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, a.a.O., S. 36 ff.

IdW (unter namentlicher Nennung von 29 Wirtschaftsprüfern), Reingewinn, Rücklagen und stille Reserven nach dem Aktiengesetz, WT 1938, S. 5 ff.

IdW, Die Rechenschaftslegung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, WT 1938, S. 281 ff.

IdW, Neufassung des Gutachtens Nr. 13/1933, WT 1939, S. 97.

IdW, Gutachten Nr. 1/1940, Das mengenmäßige Inventar für Vorräte, Halb- und Fertigerzeugnisse nach § 39 HGB, in: IdW, Fachgutachten des IdW, Düsseldorf 1954, S. 97 ff.

IdW, Wirtschaftsprüfer-Verzeichnis 1940, Berlin 1940.

IdW, Gutachten Nr. 2/1942, Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Vorstand der geprüften Unternehmung, WT 1942, S. 40.

IdW, Gutachten Nr. 1/1951, Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, WPg 1951, S. 460 f.

IdW, Neufassung des Gutachtens Nr. 1/1951, in: Die Fachgutachten des IdW, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1956.

IdW, Stellungnahme zum Entwurf der Einkommensteuerrichtlinien, WPg 1951, S. 356.

IdW, Bestandsaufnahme und permanente Inventur, WPg 1951, S. 383.

IdW, Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens, WPg 1952, S. 365 f.

IdW, Arbeitskreis Aktienrechtsreform, Vorschläge zur Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1956.

IdW, Neue Muster für Vollständigkeitserklärungen, WPg 1958, S. 76, S. 162.

IdW, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, in: Jahresabschluß und Gewinnverwendung, Eine vergleichende Übersicht über einige Stellungnahmen zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, WPg 1959, S. 225 ff.

IdW, Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 1.5.1963, in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Hrsg.: IdW, Düsseldorf 1968, S. 149 ff.

Arbeitsgruppen des IdW auf den Fachtagungen des IdW 1965/66 unter der Leitung von Goerdeler, R., Meier, A., Zilias, M., Zülch, W., Abhängigkeitsbericht nach neuem Aktienrecht, in: Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, Hrsg.: IdW, Manuskript, Düsseldorf 1966, S. 61 ff.

Arbeitsgruppen des IdW auf der achten und neunten Arbeitstagung des IdW unter der Leitung von Michels, K., Werres, K., Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, in: Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, a.a.O., S. 33 ff.

IdW, Stellungnahme NA/1966, Zum Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG 1965), WPg 1966, S. 678 f.

IdW, Stellungnahme NA 1/1967, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 2 AktG, WPg 1967, S. 129 f.

IdW, Neufassung 1967 der Stellungnahme Nr. 3/1965, Vermerke bei freiwilligen Abschlußprüfungen sowie Bescheinigungen von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, WPg 1967, S. 161 ff.

IdW, Gutachten Nr. 1/1967, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, WPg 1967, S. 158 ff.

IdW, Stellungnahme NA 2/1968, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 3 und 4 AktG 1965, WPg 1968, S. 132.

Arbeitskreis III auf der Fachtagung des IdW 1969, Diskussionsleiter: Pougin, E., Management-Information, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Bericht von der Fachtagung des IdW 1969, Düsseldorf 1969, S. 117 ff.

Arbeitskreis VI auf der Fachtagung des IdW 1969, Diskussionsleiter: Dörner, W., Elektronische Datenverarbeitung, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, a.a.O., S. 135 ff.

IdW, Gutachten Nr. 1/1970, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlußprüfungen, in: Fachnachrichten des IdW, Nr. 11 v. 2.11.1970, S. 138 ff.

Jahr, G., Stützel, W., Aktionäre - Rentenempfänger oder Gesellschafter? VW 1963, S. 1248 ff.

Jäckel, G., Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Diss., Hamburg Berlin Bonn 1960.

Jakob, J.H., Die Rechnungsabgrenzungsposten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1959, S. 304 ff.

Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934.

Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, WT 1937, S. 45 ff., S. 167 ff.

Karoli, R., Vereinheitlichung des Prüfungswesens, WT 1941, S. 249 f.

Karoli, R., Die Stellung des Abschlußprüfers nach künftigem Aktienrecht, WPg 1964, S. 394 ff.

Karoli, R., Tomfohrde, K., Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, WPg 1967, S. 169 ff.

Karsten, J.F., Müssen Inventur- und Bilanzstichtag übereinstimmen?, WPg 1960, S. 373 ff.

Karsten, J.F., Die neuen handelsrechtlichen Inventarisierungs- und Bewertungsvorschriften, WPg 1965, S. 277 ff.

Kenntemich, R., Zur Frage der Passivierung von Pensionsverpflichtungen, WPg 1956, S. 52.

Kienzle, O., Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz, WP 1932, S. 30 ff.

Kienzle, O., Die Revision der Bewertung von gewerblichen Schutzrechten und der entsprechenden Abschreibungen unter Berücksichtigung der Aktienrechtsnovelle, WP 1933, S. 94 ff.

Klausing, F., Reform des Aktienrechts, Berlin Wien 1933.

Klinger, K., Stille Reserven und Erfolgsermittlung, DB 1958, S. 1017 ff.

Knoche, M., Die Berichterstattung im Geschäftsbericht, Düsseldorf 1967.

Koch, W., Umfang und Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung in der Praxis, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 335 ff.

Koch, W., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957.

Koenige, Handausgabe des Handelsgesetzbuchs, 3. Aufl., Mannheim Berlin Leipzig 1932.

Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar), Bearb.: Abraham, H.J., Hamburg 1950.

Koop, T., Inhalt der Prüfungsberichte der Kreditinstitute, WPg 1955, S. 25 ff.

Koppe, R., Was sind Einwendungen (Aktiengesetz § 140), Einschränkungen des Prüfungsvermerks, gesetzliche Grundlagen?, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. III, a.a.O., S. 75 ff.

Kosiol, E., Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung, StuW 1949, S. 123 ff.

Krause, A., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig 1935.

Kremer, J., Kremer, H., Die Verantwortlichkeit von Vorstand, Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer bezüglich der Behandlung von Scheingewinnen, WPg 1952, S. 414 ff.

Kreutzer, W., Enthalten die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß einen Kodex allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung?, Diss. Saarbrücken 1969.

Kropff, B., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Wahrnehmung öffentlicher Publizitätsinteressen, in: Das Frankfurter Publizitäsgespräch, a.a.O., S. 129 ff.

Kropff, B., Aktiengesetz, Düsseldorf 1965.

Kropff, B., Diskussionsbeitrag zum Thema: Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 127 ff.

Krüger, R., Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1961.

Kühl, H., Im Dienst von Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung, in: Rechenschaftsbericht des Verbandes Deutscher Diplomkaufleute für 1931/32, Mannheim 1932, S. 12 ff.

Kürschner, "Nach pflichtmäßiger Prüfung ...", WPg 1960, S. 262 ff.

Lange, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Steuerung der Unternehmung nach einheitlichem Plan, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 28 ff.

Lange, A., Falk, B., Die Aktivierung von Anlaufkosten (Vorleistungskosten nach Handels- und Steuerrecht), WP 1954, S. 169 ff.

Lehmann, J., Soll bei einer zukünftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden?, Gutachten, in: Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages (Köln), 1. Bd., Berlin Leipzig 1926.

Lehnert, R., Die Veröffentlichung betrieblicher Ergebnisse, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, a.a.O., S. 99 ff.

Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle bei automatischer Datenverarbeitung, IBM-Nachrichten 1968, S. 417 ff.

Liß, R., Der Wirtschaftstreuhänder als Ordnungs- und Rechtswahrungsorgan des Volkes in der Wirtschaft und die Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, Bd. 1, Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens, Halle 1938, S. 181 ff.

Liß, R., Rückblick-Ausblick, in: Wirtschaftstreuhänder-Bibliothek, Bd. 1, a.a.O., S. 555 ff.

Löhde, C., Für Ordnung und Sauberkeit in der Wirtschaft, WP 1933, S. 239 f.

Ludewig, R., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1955, S. 27 ff.

Ludewig, R., Probleme der betrieblichen Altersversorgung, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, Bericht von der Fachtagung des IdW 1959, Stuttgart 1959, S. 129 ff.

Ludewig, R., Zum Aufgabenkreis des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, WPg 1959, S. 327 ff.

Ludewig, R., Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, NB 1966, S. 49 ff.

Maluck, M., Funktionen der Eigenkapitalpositionen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, Diss. Saarbrücken 1969.

Manasse, B., Die wirtschaftliche Bedeutung der Wirtschaftsprüfung, AfdRT 1931, S. 449 ff.

Manasse, B., Der Wirtschaftsprüfer als Berater wirtschaftlicher Unternehmungen, WP 1932, S. 8.

Marotzke, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Finanzierungsprobleme und Finanzgebarung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 75 ff.

Martens, H.J., Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, WPg 1967, S. 537 ff.

Mathews, K., Zahlungsunfähigkeit, Zahlungseinstellung und Überschuldung, WPg 1950, S. 250 ff.

Mathews, K., Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung - Zur Frage der Publizitätserweiterung bei der Rechnungslegung, WPg 1951, S. 5 ff., S. 33 ff.

Mauve, H., Vom Wirken des Wirtschaftsprüfers, DB 1951, S. 452.

Mayer, F., Das Publizitätsproblem in der Wirtschaft, Diss., Leipzig 1930.

Meier, A., Diskussionsbeitrag zum Thema: Publizität und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 100 ff.

Meier, A., Die Aussagekraft der aktienrechtlichen Bilanz aus der Sicht der dynamischen Bilanzauffassung, ZfhF 1966, S. 532 ff.

Meier, A., Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 83 ff.

Melchner, A., Nachwuchssicherung - ein Problem der Wirtschaft und des Wirtschaftsprüferberufes, in: 25 Jahre Wirtschaftsprüfung, Ansprachen und Fachreferate anläßlich der Jubiläumsveranstaltung des IdW 1956, Düsseldorf 1957, S. 67 ff.

Mellerowicz, K., Diskussionsbeitrag zum Thema: Aussagefähige innerbetriebliche Berichterstattung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 147 ff.

Mestmäcker, E.J., Konzerngewalt und Rechte der Aktionäre, Karlsruhe 1958.

Michel, E., Die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern, ZfdT 1931, S. 63.

Minz, G., Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, WPg 1968, S. 123 ff.

Minz, W., Referat zum Thema: Prüfungswesen, in: European Congress of Accountants 1963, Referate, Edinburgh 1963, S. 147 ff.

Minz, W., Nationalbericht Deutschland zum Thema: Grundsätze der Kalkulation und öffentliche Preiskontrolle, Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. D, Fachthema 8, S. 35 ff.

Minz, W., Der Wirtschaftsprüfer als Preisberater, WT 1941, S. 261 ff.

Minz, W., Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, Kurzfassung des Referats auf der Fachtagung des IdW 1951, WPg 1951, S. 434 f.

Minz, W., Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 73 ff.

Modert, H., Der Umfang der Berichterstattung des Bilanzprüfers, ZfhF 1934, S. 188 ff., S. 257 ff.

Möhle, F., Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Betrieb und Volkswirtschaft, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 9 ff.

Möhle, F., Tätigkeitsbericht über den Stand der bundeseinheitlichen Neuordnung des Berufsrechts, IdW Rundschreiben Nr. 24 vom 7.2.1955, Anlage 1.

Möhle, F., Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers, WPg 1962, S. 197 ff.

Möhle, F., Ein öffentlich erörterter Fall einer Pflichtprüfung, WPg 1964, S. 450 ff.

Mohr, H., Die Behandlung des Werbeaufwandes in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1961, S. 294 ff. und S. 324 ff.

Mönckmeier, O., Ansprache, in: Bericht über die außerordentliche Hauptversammlung des IdW vom 30.7.1934, WT 1934, S. 440.

Mönckmeier, O., Der Wirtschaftsprüfer als Rechtswahrer in der Wirtschaft, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 40 ff.

Mönckmeier, O., Der unabhängige Wirtschaftstreuhänder, WT 1936, S. 1.

Mönckmeier, O., Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 35 ff.

Moxter, A., Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, ZfhF 1961, S. 641 ff.

Moxter, A., Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln Opladen 1962.

Moxter, A., Bilanzierung und unsichere Erwartungen, ZfhF 1962, S. 607 ff.

Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfhF 1966, S. 28 ff.

Moxter, A., Die statische Bilanztheorie heute, ZfbF 1967, S. 724 ff.

Mühlenfeld, J., Abschreibungen und Unternehmungsform, WT 1937, S. 25.

Mühlenfeld, J., Grundfragen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz, WT 1937, S. 329 ff.

Mutze, O., Stellungnahme zu: Steuerliche Behandlung des Entwicklungsaufwandes, DB 1956, S. 971 ff.

Mutze, O., Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 1960.

Mutze, O., Passivierungspflicht oder Passivierungwahlrecht bei Pensionsverbindlichkeiten, FR 1961, S. 406 ff.

Mutze, O., Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktienrechtsreform, WPg 1965, S. 169 ff.

Neufeld, H., Die aktienrechtlichen Vorschriften, Berlin 1932.

Nicklaus, H., Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen, ZfB 1934, S. 259 ff.

Niehus, R.J., Buchbesprechung Knoche, WPg 1968, S. 641 f.

Niehus, R.J., Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bei freiwilligen Abschlußprüfungen, DB 1969, S. 1349 ff.

Nostiz, S. v., Die Pflicht der aktienrechtlichen Bilanzprüfung und ihre Erzwingung, DJ 1934, S. 800 ff.

Ostrowski, U., Der Wirtschaftsprüfer in der Wirtschaft, DR 1936, S. 414 ff.

Parczyk, W., Knorr, J., Zur Befangenheit des Abschlußprüfers - Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses, WPg 1968, S. 229 ff.

Petersen, H., Bewertungswahlrechte und Erläuterungspflichten, WPg 1968, S. 249 ff.

Peupelmann, H.W., Deutsche und anglo-amerikanische Prüfungsmethoden, WPg 1959, S. 382 ff.

Pfundt, W., Wirtschaftssachverständiger - Wirtschaftsberater - Wirtschaftstreuhänder, Dpb 1930, S. 487 ff.

Pfundt, W., Der Werdegang des Wirtschaftsprüferberufes, DpB 1950, S. 344 ff.

Pinner, A., Nachtrag zur 12. und 13. Aufl. von Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Berlin 1932.

Piper, G., Zum Umfang der schriftlichen Berichterstattung über Jahresabschlußprüfungen von Aktiengesellschaften, DB 1968, S. 1677 f.

Post, K., Die Unterschlagung im Betrieb und ihre Bekämpfung, 2. Aufl., Düsseldorf 1955.

Potthoff, E., Ausführungen im Tätigkeitsbericht des Vorstandes des IdW über den Zeitabschnitt vom 20.7.1968 bis 9.9.1969, erstattet auf der Verwaltungsratssitzung am 9.9.1969, in: Anlage zum IdW-Rundschreiben Nr. 91, S. 2 ff.

Potthoff, E., Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Unternehmensführung, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, a.a.O., S. 99 ff.

Pougin, E., Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959.

Pougin, E., Bilanzpolitik, in: Bilanzpolitik und Bilanztaktik, Hrsg.: Jacob, H., Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 10, S. 5 ff.

Pribilla, M.G., Die Überschuldungsbilanz, KTS 1958, S. 1 ff., S. 17 ff.

Rathenau, W., Vom Aktienwesen, Berlin 1917.

Rätsch, H., Bankmann, J., Saldenbestätigungen - eine Notwendigkeit, DB 1958, S. 141 f.

Die Rechtsprechung der Ehrengerichte für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgrundsätze, aufgestellt von der Hauptstelle und der Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hrsg.: Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Düsseldorf 1957 und 1961.

Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Hrsg.: Bundesministerium der Justiz, Köln 1969.

Rehm, H., Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903.

Richter, A., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung, WT 1941, S. 258 ff.

Richter, A., Zur Frage der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, WPg 1963, S. 533.

Richter, H., Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung für das Kreditgeschäft der Banken, WT 1935, S. 244 ff.

Ringleb, G., Der Fall Boswau & Knauer im Lichte des Prüfungsberichtes, HaBl. v. 15./16.10.1965, Nr. 200.

Ringleb, G., Meilicke: "Was ist das WP-Testat noch wert?, HaBl. v. 9.11.1965.

Ringleb, G., Der Wirtschaftsprüfer als Treuhänder der Aktionäre, HaBl. v. 7.10.1966.

Risse, H., Giroverpflichtungen und Eventualverbindlichkeiten, WP 1954, S. 313 ff.

Risse, H., Die Frage der aus der Bilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse und ihre Erwähnung im Geschäftsbericht, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 136 ff.

Risse, H., Passivierungswahlrecht und Auflösung von Pensionsrückstellungen, DB 1961, S. 657.

Risse, H., Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit, BB 1966, S. 789 ff.

Rosendorff, R., Das neue deutsche Aktienrecht, 2. Aufl., Berlin Wien 1932.

Ruckdeschel, F., Ist die Weiterbelastung empfangener Sicherheiten im Geschäftsbericht zu erwähnen?, WT 1934, S. 74 ff.

Rudorf, F., Die Aktivierbarkeit der Zinsen, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 297 ff.

Rusch, H., Aktivierung von eigenen Erfindungen, Berlin 1963.

Saage, G., Die stillen Reserven im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Köln Opladen 1958.

Schiffmann, W., Die immateriellen Werte in der DM-Eröffnungsbilanz, WPg 1950, S. 296 f.

Schlegelberger, F., Quassowski, L., Herbig, G., Geßler, E., Hefermehl, W., Aktiengesetz, Berlin 1937.

Schlegelberger, F., Quassowski, L., Schmölder, K., Verordnung über Aktienrecht, Berlin 1932.

Schlobig, E., Aussagefähige innerbetriebliche Berichterstattung, in: Betriebswirtschaftliche Lenkungsprobleme, aus der Sicht des beratenden Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 133 ff.

Schlobig, E., Stichwort: Unternehmensberatung, in: HdB, Stuttgart 1962, Sp. 5524 ff.

Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 10. Aufl., Köln Opladen 1952, 13. Aufl., Köln Opladen 1962.

Schmaltz, K., Der Prüfungsbericht nach dem Aktiengesetz, BW 1938, S. 49 ff.

Schmid, A., Die Bücher- und Bilanzrevision und das Institut der Bücherrevisoren, Leipzig Wien 1922.

Schmidt, F., Der Jahresabschluß in der Aktienreform, AfdRT 1931, S. 207 ff.

Schmitz, H., Der kleine Mann hat das Nachsehen, HaBl. v. 12.1.1965.

Schmölder, K., Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle, JW 1931, S. 2925 ff.

Schneider, K., Neues Aktiengesetz und Wirtschaftsprüfer, WPg 1965, S. 361 ff.

Schneider, K., Referat zum Thema: Grundsätze und Gepflogenheiten der Rechnungslegung, in: European Congress of Accountants, a.a.O., S. 43 ff.

Schneider, K., Der deutsche Wirtschaftsprüfer steckt in einem engen Korsett, FAZ v. 1.6.1968, Nr. 127, S. 20.

Schnutenhaus, O.R., Der amerikanische Wirtschaftsberatungsdienst, Berlin 1955.

Schnutenhaus, O.R., Zur Problematik der Wirtschaftsberatung der Unternehmensführung, in: Dienstleistungen in Theorie und Praxis, Festschr. für Hintner, O., Hrsg.: Penzkofer, P., Scherpf, P., Stuttgart 1970, S. 303 ff.

Schourp, P.D., Nationalbericht Deutschland zum Thema: Prüfung des Jahresabschlusses, in: Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. B, Fachthema 3, S. 89 ff.

Schuld, H., Geschichte der Deutschen Treuhand-Gesellschaft, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, Hrsg.: Muthesius, V., Frankfurt o.J., S. 11 ff.

Schulz, C.E., Bilanzklarheit!, WT 1936, S. 181 ff.

Schulz, C.E., Die Handelsbilanz, die Bilanz des Kaufmanns, WT 1943, S. 19.

Schulz, C.E., Bilanzsicherheit, Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit, WT 1944, S. 49.

Schulz-Frey, W., Deutsche und amerikanische Prüfungsmethoden, WPg 1959, S. 487 ff.

Schwantag, K., Diskussionsbeitrag zum Thema: Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, in: WPg 1951, S. 494.

Schwarz, M., Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Bericht über die Fachtagung des IdW 1964, Düsseldorf 1964, S. 31 ff.

Schwarz, M., Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht von der Fachtagung des IdW 1966, Düsseldorf 1966, S. 105 ff.

Seidl, Diskussionsbeitrag in der 184. Sitzung des Deutschen Bundestages am 19.5.1965, in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 4. Wahlperiode, Stenographische Berichte, Bd. 58, Bonn 1965, S. 9207 ff.

Semler, J., Die Prüfung des Geschäftsberichts, WP 1932, S. 274 ff.

Semler, J., Ergebnisse der bisherigen Pflichtrevisionen, WP 1934, S. 8 ff.

Semler, J., Generalbericht zum Thema: Aktienrecht, in: Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. C., Fachthema 4, S. 1 ff.

Semler, J., Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, ZfhF 1958, S. 453 ff.

Semler, J. jr., Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers nach dem Entwurf eines Konzernrechts, in: Unternehmer und Wirtschaftsprüfer mit dem Blick in die Zukunft, a.a.O., S. 49 ff.

Semler, J. jr., Der Einfluß der Securties and Exchange Commission auf Rechnungslegung und Prüfung rechtlich selbständiger Gesellschaften in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, WPg 1960, S. 345 ff, S. 377 ff.

Semler, J. jr., Das Recht der verbundenen Unternehmen nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, WPg 1960, S. 485 ff., S. 514 ff., S. 552 ff.

Semler, J. jr., Der Aktionär in der Hauptversammlung, Vortrag am 29.5.1962 vor Freunden des Bankhauses Rée jr., Hamburg o.J.

Semler, J. jr., Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, ZfhF 1958, S. 453 ff.

Simon, H., Was verlangen Wirtschaft und Beruf von einer Bilanzprüfung?, AfdRT 1931, S. 256 ff.

Simon, V., Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4. Aufl., Berlin 1910.

Sommer, J., Der Einfluß der Elektronentechnik auf die künftigen Berufsaufgaben des Accountant, in: European Congress of Accountants, a.a.O., S. 92 ff.

Specht, R., Aktuelle Berufsfragen, Referat, Bericht in: Erster Deutscher Wirtschaftsprüfertag in Bad Harzburg, WP 1934, S. 281 ff.

Spieth, E., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, Köln 1956.

Spieth, E., Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und der deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962.

Gemeinsamer Arbeitsausschuß der Spitzenverbände der Wirtschaft, Rundschreiben vom 8.12.1966, Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen gemäß § 312 AktG (Abhängigkeitsbericht), in: WPg 1967, S. 105 ff.

Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 11. Aufl., Berlin Leipzig 1921.

Stützel, W., Aktienrechtsreform und Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Hrsg.: Arndt, H., Bd. II, Die Ursachen der Konzentration, Berlin 1960, S. 907 ff.

Stützel, W., Lob der Stille von Reserven?, ZfgK 1959, S. 460 f.

Stützel, W., Gläserne aber verschlossene Taschen, FAZ v. 18.8.1962, Nr. 191, S. 5.

Stützel, W., Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt 1962, S. 249 f.

Stützel, W., Commercial Banks in Relation to Medium- and Long-Term Credit, International Banking Summer School, o.O. 16.9.1963.

Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 ff.

Susat, W., Bilanzierung von Pensionslasten, WT 1935, S. 73 f.

Vaterrodt, K.F., Wachsende Beratungsaufgaben für Wirtschaftsprüfer, DB 1968, S. 809 ff.

Vaterrodt, K.F., Hausarzt Wirtschaftsprüfer, Sonderdruck aus: Plus, 1969, Heft 1.

Velder, F., Der Pensionsanspruch des Arbeitnehmers und seine Berücksichtigung in der Bilanz, WP 1933, S. 89 ff.

Berufsgruppe Wirtschaftstreuhänder im Verband Deutscher Diplom-Kaufleute e.V., Verband Deutscher Diplom-Kaufleute im Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen, Der Wirtschaftstreuhänder, Berlin 1933.

Voigt, A., Grenzen bilanzmäßiger Vermögensdarstellung, StuW 1935, Sp. 1285 ff.

Voigt, A., Das Pensionsversprechen in der privaten Wirtschaft vom Standpunkt der Publizität und der betriebswirtschaftlichen Erfordernisse, in: Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, a.a.O., S. 21 ff.

Voigt, A., Prüfungstechnik und Prüfungsbericht, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 130 ff.

Voltmer, W., Rechnungsabgrenzung als Inventurproblem, WT 1944, S. 50 ff.

Voss, W., Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930, S. 92.

Voss, W., Rundschau, AfdRT 1930, S. 303 ff.

Voss, W., Referat auf der öffentlichen Tagung des Instituts für das Revisions- und Treuhandwesen, Bericht in: AfdRT 1931, S. 248 ff.: S. 251 ff.

Walb, H.H., Bilanzwahrheit und stille Reserven, Mannheim Berlin Leipzig 1935, S. 69 f.

Wall, F., Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952.

Wanieck, O., Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, a.a.O., S. 263 ff.

Wanik, O., Darstellung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Geschäftsbericht, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 45 ff.

Warneke, H., Zur Frage der Überschuldung im Sinne des § 83, Abs. 2 Satz 2 AktG, WPg 1949, S. 33 ff.

Warneke, H., Der Prüfungsbericht, WPg 1960, S. 201 ff.

Wehler, E., Zur Auslegung des § 240 HGB, WT 1934, S. 447 ff.

Weiß, Diskussionsbeitrag zum Thema: Prüfung des Jahresabschlusses, in: Kongreßarchiv 1938, a.a.O., Bd. A, S. 107 ff.

Wendt, K., Kleinaktionäre hinters Licht geführt, Zeit vom 22.1.1965, Nr. 4, S. 19.

Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1935, 1936, 1937, 1938, 1940, Hrsg.: Mönckmeier, O., Leipzig.

Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1951, 1954, 1959, 1963, 1968, Hrsg.: IdW, Düsseldorf.

Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des IdW, Zum Referentenentwurf eines Gesetzes für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, WPg 1970, S. 154 ff.

Wirtz, C., Die Aktivierbarkeit von Anlaufs-, Organisations- und Entwicklungskosten, in: Kongreßarchiv 1936, a.a.O., S. 212 ff.

Wirtz, C., Zusammenfassung der bisherigen Erörterungen über die Bilanzierung von Pensionslasten und die Formulierung von wahlweisen Entschließungsanträgen, in: Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, a.a.O., S. 32 ff.

Wirtz, C., Bilanzbewertung und Bilanzgliederung, WT 1937, S. 140 ff.

Wirtz, C., Korreferat zum Thema: Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht, Bericht in: WPg 1951, S. 490 f. und in: Bilanzen und Steuern, Kosten und Preise, Bericht von der Fachtagung des IdW 1951, Düsseldorf 1952, S. 25 ff.

Wirtz, C., Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmungen, ZfhF 1957, S. 121 ff.

Zubrod, H., Körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens, WPg 1952, S. 49 ff.

o.V., Weitere Zugeständnisse an die BMW-Aktionäre, DZ v. 2.12.1959, Nr. 205, S. 8.

o.V., Kritik an der Pflichtprüfung, HaBl v. 5.12.1960, Nr. 233, S. 6.

o.V., Der Abschlußprüfer hatte den Prüfungsauftrag weitergegeben, FAZ v. 20./21.11.1963, Nr. 270.

o.V., Boswau & Knauer und der Wirtschaftsprüfer, HaBl. v. 21.11.1963, Nr. 223, S. 6.

o.V., Überraschung bei den Johannes Haag AG, HaBl. v. 12.12.1963, Nr. 238, S. 7.

o.V., Die Gottfried Lindner AG hat Konkurs angemeldet, FAZ v. 10.2.1965.

o.V., Wenig Hoffnung für die Lindner-Gläubiger, FAZ v. 27.2.1965.

o.V., Schwere Vorwürfe gegen die alte Boswau & Knauer-Verwaltung, FAZ v. 12.10.1965.

o.V., Rechte und Pflichten des Wirtschaftsprüfers stehen zur Debatte, FAZ v. 2.12.1965, Nr. 279, S. 15.

o.V., Boswau & Knauer und Bauhütte gehen eng zusammen, FAZ v. 21.10.1966, Nr. 245, S. 35.

o.V., Gleichschaltung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, WP 1933, S. 221 ff.

o.V., Berufsständische Mitteilungen, WT 1934, S. 280.

o.V., VDDK und Arbeitsfront, DpB 1934, S. 543.

o.V., Aus der Diskussion zum Thema: Prüfungsdurchführung und Prüfungsbericht, in: Aktuelle Bilanz- und Steuerprobleme, a.a.O., S. 154.

o.V., BMW setzt vor den Ertrag die Neuproduktion, DZ v. 21.7.1957, Nr. 102, S. 11.

o.V., War dieses Ende nötig?, HaBl. v. 23.7.1957, Nr. 111, S. 2.

o.V., Die letzte HV der Siemens-Glas, DZ v. 25.7.1957, Nr. 77, S. 9.

o.V., Das Leid mit den Stillen Reserven, DZ v. 28.7.1957, Nr. 78.

o.V., Zu hohe Warenmengen eingesetzt, HaBl. v. 10.5.1958, Nr. 108, S. 8.

o.V., Unklarheiten im Kochen-Konkurs, FAZ v. 3.7.1959, Nr. 150, S. 12.

o.V., Der Frieß-Komplex im Konkurs, FAZ v. 5.5.1959, Nr. 103, S. 14.

o.V., Real-Boden-Gruppen: Nur Schwindelfirmen, HaBl. v. 4.7.1968.

o.V., Fasshold-Bank schließt die Schalter, HaBl. v. 15./16.11.1968, Nr. 222.

o.V., Folgerungen aus dem Freitag-Konkurs, HaBl. v. 29.5.1968.

o.V., Wer trägt die Verantwortung im Fall Schieß?, FAZ v. 6.8.1970, Nr. 179, S. 12.

o.V., Die Schieß-Aktionäre vertrauen der jungen Vorstands-Mannschaft, HaBl. v. 10.8.1970, Nr. 150, S. 7.

o.V., 20 Millionen DM von Baron Thyssen für Pintsch Bamag, FAZ v. 27.10.1970, Nr. 249, S. 16.

Abkürzungsverzeichnis

AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
A.G.	Aktiengesellschaft
AfdRT	Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen (Zeitschrift)
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BddW	Blick durch die Wirtschaft (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BNSDJ.	Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BW	Der Betriebswirt (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DJ	Deutsche Justiz (Zeitschrift)
DMBG	DM - Bilanzgesetz
DpB	Der praktische Betriebswirt (Zeitschrift)
DR	Deutsche Rechtszeitschrift
DZ	Deutsche Zeitung
e.V.	eingetragener Verein
EV	Eigentumsvorbehalt
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FR	Finanzrundschau
GBl.	Gesetzblatt
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GV	Generalversammlung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HaBl.	Handelsblatt
HGB	Handelsgesetzbuch
HV	Hauptversammlung
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft

i.e.S.	im engeren Sinne
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.w.S.	im weiteren Sinne
JoA	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift
KO	Konkursordnung
KTS	Zeitschrift für Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen
LAG	Lastenausgleichsgesetz
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
NSRB	Nationalsozialistischer Rechtswahrerbund
OLG	Oberlandesgericht
RG	Reichsgerichtsentscheidung in Zivilsachen
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RWMBl.	Ministerialblatt des Reichswirtschaftsministers
StBl.	Steuerblatt
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz	Textziffer
U	Urteil
u.a.	unter anderem, und andere
u.ä.	und ähnliche(s)
v.	von, vom
VDDK	Verband Deutscher Diplom-Kaufleute
VO	Verordnung
VW	Volkswirt
WP	Wirtschaftsprüfer, Der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WT	Der Wirtschaftstreuhänder (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfdT	Zeitschrift für das Treuhandwesen
ZfgK	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung